

بسم الله الرحمن الرحيم

الجمهورية اليمنية

رئاسة الجمهورية

الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة

مساهمة الأجهزة العليا للرقابة في تطوير نظام الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة لرقابتها

إعداد الباحث

عبدالرحيم محمد سعيد حسان

قدم هذا البحث

ضمن مقتضيات الإشتراك في المسابقة الحادية عشرة للبحث العلمي

التي تنظمها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

جمادى الثاني/1436هـ الموافق مارس/2015م

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع	المبحث
-	عنوان البحث	
ب- ج	قائمة المحتويات	
د	قائمة الأشكال	
د	قائمة الجداول	
هـ- و	ملخص البحث	
1	المبحث الأول: (الإطار العام للبحث)	1
1	1-1- المقدمة	
1	1-2- مشكلة البحث	
2	1-3- أهمية البحث	
2	1-4- هدف البحث	
2	1-5- حدود البحث	
2	1-6- فرضيات البحث	
3	1-7- منهجية البحث	
3	1-8- خطة وهيكل البحث	
5	المبحث الثاني: الرقابة المالية	2
6	1-2- الرقابة المالية - التطور والتعريف	
8	2-2- الرقابة المالية - الأهمية والأهداف	
10	2-3- أنواع الرقابة المالية	
11	2-4- أساليب ومستلزمات تنفيذ الرقابة المالية	
13	2-5- المنظمات المختصة بالرقابة المالية	
17	المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية	3
18	1-3- نظام الرقابة الداخلية - التطور التاريخي ، التعريف ، الأهداف ، الأهمية	
24	2-3- العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية ومحدداتها	
25	3-3- أنظمة ومقومات ومكونات نظام الرقابة الداخلية	
28	3-4- فعالية ومسؤوليات وطرق فحص نظام الرقابة الداخلية	
31	3-5- نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني	
32	المبحث الرابع: مساهمات المنظمات الدولية والإقليمية في تطوير نظام الرقابة الداخلية	4
33	1-4- لجنة الأنتوساي الفرعية للرقابة الداخلية	
35	2-4- إرشادات الأنتوساي للرقابة الداخلية	
40	3-4- التوصيات ومقررات الأنتوساي والأربوساي للرقابة الداخلية	
43	4-4- المعايير الأخرى ذات الصلة	

الصفحة	الموضوع	المبحث
45	المبحث الخامس: الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر والتدقيق الداخلي	5
45	1-5- الحوكمة	
46	2-5- إدارة المخاطر	
48	3-5- التدقيق الداخلي	
51	4-5- علاقة الرقابة الداخلية بالحوكمة وإدارة مخاطر الجهات والتدقيق الداخلي	
52	المبحث السادس: مساهمة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية في تطوير نظام الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة لرقابته	6
53	1-6- ماهية ورؤية ورسالة وأهداف ومجالات الرقابه و السند القانوني والمهني	
55	2-6- مساهمة الجهاز في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية	
60	3-6- مساهمة الجهاز الأخرى ذات الصلة	
62	4-6- المحددات العامه الاخرى على مساهمة الجهاز ذات الصله	
63	النتائج والتوصيات	
63	1- النتائج	
65	2- التوصيات	
69	المراجع	

قائمة الأشكال

م	المحتوى	الصفحة
1	شكل رقم (1) يوضح أنواع الرقابة الماليه	11
2	شكل رقم (2) يوضح قائمة لجان ومجموعة أهداف الأنتوساي	15
3	شكل رقم (3) يوضح طبيعة العلاقة بين الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر والتدقيق الداخلي	51

قائمة الجداول

م	عنوان الجدول	الصفحة
1	الجدول رقم (1) يوضح المراحل الثلاث التي مر بها مفهوم الرقابة الداخلية	18
2	الجدول رقم (2) يوضح المراحل الفرعية للمرحلة الرئيسية لمفهوم الرقابة الداخلية	19
3	الجدول رقم (3) يوضح أهم تعاريف وأهداف الرقابة الداخلية	20
4	الجدول رقم (4) يوضح الأدوار والمسؤوليات تجاه نظام الرقابة الداخلية	30
5	الجدول رقم (5) يوضح طرق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	30
6	الجدول رقم (6) يوضح إرشادات الأنتوساي للرقابة الداخلية	35
7	الجدول رقم (7) يوضح أهم المعايير الأخرى الصادرة عن الأنتوساي للرقابة الداخلية	42
8	الجدول رقم (8) يوضح مكونات مشروع تحديث المالية العامة بالجمهورية اليمنية	60

ملخص البحث

هدف هذا البحث إلى التعرف على الأنشطة والمجالات التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة المالية والتي تساهم في تطوير نظام الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة لرقابتها ، وذلك من خلال استعراض التطور ومفاهيم وتعريف وأهداف وأهمية الرقابة المالية والرقابة الداخلية ومقومات ومكونات والأدوار والمسؤوليات والعوامل التي ساعدت على تطور كلاً منها ، وكذا المنظمات والأجهزة المختصة بالرقابة المالية ومهامها والإرشادات والتوصيات الصادرة عنها أو الصادرة عن المنظمات المهنية الأخرى ذات الصلة بهذا الشأن ، كما يروم هذا البحث إلى الخروج بتوصيات من شأنها تفعيل وتدعيم أوجه المساهمات المتعددة المناطة والتي يمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية أن تقدمها في هذا الجانب.

وتحقيقاً لأهداف البحث أستخدم الباحث المنهج الوصفي والوثائقي من خلال استقراء ما هو متوفر من كتب وبحوث ودوريات في المكتبات فضلاً عن المنشور منها على شبكة الانترنت والمتعلقة بالعناصر الرئيسية للبحث وتحليلها وتفسيرها بهدف بيان الإطار النظري للبحث ، أما الجانب العملي للبحث فقد تناول الباحث موضوع البحث على شكل دراسة لمساهمة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية في تطوير نظام الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة لرقابته بحسب توافر البيانات المطلوبة ، وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

لقد واكبت المعايير والإرشادات والتوصيات المقررة والصادرة عن منظمة الأنتوساي والمجموعات الإقليمية والأجهزة الأعضاء المنضوية تحت مظلة المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية وإلى حد كبير نسبياً للتطورات والمستجدات المتسارعة التي طرأت على مفاهيم وأهداف ومقومات ومكونات وأساليب وإجراءات الرقابة المالية ونظام الرقابة الداخلية وخاصةً الصادرة عن الأنتوساي والتي تمثل بمجملها أحدث الاتجاهات الحديثة للرقابة المالية ونظام الرقابة الداخلية الفعال ، وتمثل إطار عام لما يمكن أن تقدمه أجهزة الرقابة العليا من مساهمات عديدة في تطوير نظام الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة لرقابتها ، إلا أنها لازالت بحاجة لمزيد من التطوير والتحديث لمفرداتها وآليات التحكم والقبول بها من ناحية ولازالت تواجه معوقات وتحديات في عملية تنفيذها وتطبيقها منها المرتبطة بالبيئة الداخلية المتعلقة

بالتشريعات واساليب وإجراءات العمل الرقابي والقائمين عليها خاصةً أو المرتبطة منها بالبيئة الخارجية وخاصةً المرتبطة بالإدارات الحكومية وعدم تفاعلها وقيامها بتوفير كافة المقومات اللازمة لهذا الجانب من ناحية أخرى.

وفي ضوء نتائج البحث قدم الباحث حزمة من التوصيات التي من شأنها تفعيل مساهمة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تطوير نظام الرقابة بالجهات الخاضعة لرقابتها ، منها:

1- مضاعفة جهود أعمال تطوير وتحديث وزيادة المعايير والإرشادات ونماذج ومفاهيم الرقابة الداخلية و الحوكمة الرشيدة وآليات التحكم في قبولها ، والعمل بها والتجارب الناجحة في هذا المجال وضمان اعمال التوثيق و الترجمة والنشر لها بمختلف الوسائل المتاحة ومنها على موقع المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية وكذا مواقع اجهزتها الاعضاء علي شبكة الانترنت .

2- تطوير وتحديث آليات الرقابة التي تمارسها اجهزة الرقابة المالية العليا وخاصة المتصلة منها بتقييم انظمة الرقابة الداخلية واستمرار تقديم المقترحات بتطويرها وتحسينها وفقا لأفضل الممارسات المهنية والاتجاهات الحديثة للرقابة واستيعابها للتطورات التقنية ووسائل التكنولوجيا الحديثة.

3- حث وتشجيع الإدارات الحكومية بالدول التي تتبعها أجهزة الرقابة المالية العليا على إجراء المراجعة الشاملة لكافة التشريعات الرقابية والمالية منها والإدارية بشكل عام والمتصلة منها بنظام الرقابة الداخلية وبما يضمن تحديثها وتطويرها وإنها أي تدخل وقصور بها وتفعيل دور الاجهزة الرقابية العليا للرقابه في هذا الجانب وتدعيمها ، وتوفير كافة المقومات اللازمة لأدائها لأعمالها بكفاءة وفعالية.

المبحث الأول الإطار العام للبحث

1-1: المقدمة:

لقد مارست الحضارات القديمة الرقابة المالية على مر التاريخ وذلك بصور وأشكال وأساليب متعددة ومع الزمن تطورت هذه الممارسة من رقابة تقليدية تهتم بمدى الإلتزام بالنظم والقوانين النافذة بهدف الحد من الأخطاء إلى رقابة شاملة تضم بالإضافة لمسبق الكفاءة والفاعلية ، نتيجة عدة عوامل إقتصادية وإجتماعية منها أو قانونية تضمنت في مفرداتها عوامل فرعية منها المتصلة بإتساع حجم القطاع العام وتعدد مجالاته وأنشطته وكثرة التنظيمات الإدارية وزيادة عدد العاملين ، وما ترتب على ذلك من ظهور أجهزة الرقابة العليا وأدوارها في هذا الجانب ، والتي تطور دورها وتعاضم بحسب مراحل تطور الدولة وأجهزتها ووفرة مواردها.

كما أن المستجدات المتسارعة والمتغيرات المتلاحقة التي تشهدها بيئة العمل المحيطة ، وفي مفاهيم وأهداف وأساليب العمل الرقابي وإتساع نطاق المستفيدين من مخرجات الأجهزة العليا للرقابة المالية والتغييرات النوعية في إحتياجاتهم وتوقعاتهم ، ومتطلبات مواجهة التحديات التي قد تواجه خطط التنمية وإدارة المال العام وترشيد الإنفاق وتحقيق الشفافية والنزاهة في الممارسات المالية والإدارية وإدخال معايير الحوكمة والإدارة الرشيدة وتحول الرقابة التي تمارسها من رقابة كاملة إلى إختيارية ، وكان لزاماً لكل ذلك من تطوير مفهوم وأهداف ومقومات الرقابة بشكل عام ونظام الرقابة الداخلية خاصة وتعزيز فاعليته وكفاءته في تحقيق أهدافه بالجهات الخاضعة للرقابة بإعتباره الرد الاساسي على المخاطر والتي تقع مسؤولية إنشائها وتطويرها على إدارة تلك الجهات ، وتساهم أجهزة الرقابة العليا في هذا الجانب إسهاماً فاعلاً من خلال دورها في أعمال المراجعة لتلك الأنظمة للتأكد من فعاليتها وملئمتها وإقتراح التحسينات عليها في إطار أدائها لدورها المزدوج من كونها إدارة مهمة لضمان المساءلة ومن كونها مساعداً ومعاوناً للوحدات الخاضعة لرقابتها في تطوير أدائها.

1-2: مشكلة البحث:

نظراً للأهمية البالغة والمتزايدة التي تعول على نظام الرقابة الداخلية ، وتحقيقه للأهداف المرجوة منه وتحسين الأداء بالوحدات الخاضعة لرقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية،
لذا جاء هذا البحث للإجابة عن التساؤل الذي مفاده:
(ماهي مساهمة الاجهزة العليا للرقابة المالية في تطوير نظام الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة لرقابتها))

1-3: أهمية البحث:

يكتسب البحث أهميته من كونه يسלט الضوء على أحد الموضوعات الهامة المرتبطة بتطوير تجويد أداء وأعمال أجهزة الدولة ومخرجاتها ، وذلك من خلال بحث مساهمة الأجهزة العليا للرقابة المالية في تطوير نظام الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة لرقابتها في إطار تطوير أنظمة الدولة المالية والإدارية والمحاسبية القائمة وتطوير إجراءات الممارسة فيها والعمل على تحسين مخرجاتها وإرتباط ذلك بشكل مباشر بتطوير الدولة وإدخال معايير الحوكمة عليها بشكل عام، خاصة مع زيادة حجم وإتساع نطاق تفويض السلطات ومتطلبات الشفافية والمساءلة وصعوبة الإعتماد على الرقابة المباشرة وتحول الرقابة الخارجية التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة من المراجعة التفصيلية إلى المراجعة الإختيارية والإنتقال من المراجعة السابقة إلى المراجعة اللاحقة ، وكل ذلك يتطلب وجود نظام رقابه داخلي فاعل في الجهات الخاضعة لرقابتها يحقق أهدافه المنشودة ويمكن الإعتماد عليه وعلى مخرجاته.

وكذلك تتبع أهمية البحث من أن مخرجاته ((الإستنتاجات والتوصيات)) يمكن من خلاها بيان الإنجازات التي تحققت في هذا الجانب على المستوى النظري والعملي والمعوقات والتحديات القائمة والتوصيات المقترحة بشأنها.

1-4: هدف البحث:

يكن الهدف الرئيسي للبحث في التعرف على الأنشطة التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة المالية والتي تساهم في تحسين كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة لرقابتها وأثر ذلك في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية ودعم الأداء بالقطاع العام ، وأثر عدم تفعيل نظام الرقابة الداخلية على الجهات الخاضعة للرقابة أو على أداء أجهزة الرقابة الماليه العليا ، وتحقيقاً لهذا الهدف سيتم إستعراض لدور ومساهمة الأجهزة العليا للرقابة المالية في هذا الجانب فضلاً عن التطرق لمفهوم وأهداف ومقومات الرقابة المالية ونظام الرقابة الداخلية ودور ومساهمة المنظمات المختصة بالرقابة أو المهنية منها ، بالإضافة لتجربة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية في هذا الجانب.

1-5: حدود البحث:

*حدود زمنية: يقوم الباحث بإعداد البحث من خلال محاولة الحصول على جميع المعلومات المتاحة التي تفيد في إعداد البحث وذلك دون التقيد بفترة زمنية معينة.

*حدود مكانية: يقوم الباحث بإعداد البحث من خلال محاولة الحصول على المعلومات المتاحة التي تفيد في إعداد البحث من مكتبة جهاز الرقابة اليمني أو مكتبة كلاً من البنك المركزي وجامعة صنعاء والمكتبات العامة ، بالإضافة إلى المعلومات المعتمدة وذات الصلة المتاحة من خلال شبكة الأنترنت .

1-6: فرضية البحث:

إنسجاماً مع أهداف البحث ، يمكن صياغة فرضيات البحث في التالي:

- إن الإرشادات والمعايير والتوصيات والمقررات الصادرة عن المنظمات المختصة بالرقابة المالية وكذا الأنشطة الرقابية التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة المالية تساهم في تطوير وتدعيم وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة للرقابة.
- توجد هناك مجموعة من العوامل المرتبطة بالبيئة الداخلية والخارجية التي تحول دون إضطلاع الأجهزة العليا للرقابة المالية بأدوارها ومساهماتها في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة لرقابتها.

7-1: منهجية البحث:

لتحقيق أهداف البحث وإختبار فرضياته تم الإعتماد في الجانب النظري للبحث على المنهج الوصفي والوثائقي وذلك من خلال جمع وإستقراء ما هو متوفر من كتب وبحوث ودوريات في مكتبة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والمكتبات الجامعية والعامّة بالجمهورية اليمنية ، فضلاً عن الكتب والبحوث والدوريات على الشبكة الدولية (الأنترنت) المتعلقة بالعناصر الرئيسية للبحث ، وتحليلها وتفسيرها بهدف بيان الإطار النظري للبحث ، أما الجانب التطبيقي للبحث فقد تناول الباحث موضوع البحث على شكل دراسة لمساهمة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية في تطوير نظام الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة لرقابته بحسب توافر البيانات المطلوبة.

8-1: خطة وهيكل البحث:

أن موضوع هذا البحث إقتضى معالجته في ستة مباحث وعلى النحو التالي:

- المبحث الأول والذي خصص للإطار العام للبحث والذي تضمن مشكلة وأهمية وأهداف البحث وحدوده وفرضياته والمنهجية المتبعة في البحث إلى جانب المقدمة.
- المبحث الثاني والذي تناول الرقابة المالية وتم تقسيمه إلى خمسة مطالب تناولت المطلب الأول والثاني منه الرقابة المالية والتطور والتعاريف والأهمية والأهداف ، في حين تناول المطلب الثالث أنواع الرقابة المالية ، والمطلب الرابع لأساليب ومستلزمات تنفيذ الرقابة المالية ، والمطلب الخامس فقد خصص للمنظمات المختصة بالرقابة المالية.
- المبحث الثالث فقد كرس لموضوع نظام الرقابة الداخلية وتم تقسيمه إلى خمسة مطالب تناول المطلب الأول منها للرقابة الداخلية (التطور والتعريف والأهداف والأهمية) أما المطلب الثاني فقد تناول العوامل المساعدة على تطور الرقابة الداخلية ومحدداتها ، في حين تطرق المطلب الثالث إلى أنظمة ومقومات ومكونات الرقابة الداخلية ، والمطلب الرابع فقد تناول معايير فعالية ومسؤوليات وطرق فحص نظام الرقابة الداخلية ، وفي المطلب الخامس فقد تم تناول الرقابة الداخلية في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات.
- المبحث الرابع فقد عُنِي بمساهمات المنظمات الدولية والإقليمية المختصة بالرقابه الماليه في تطوير نظام الرقابة الداخليه بالجهات الخاضعة للرقابة والذي تم تقسيمه إلى أربعة مطالب تضمن

المطلبين الأول والثاني منها الى دور اللجنة الفرعية التابعة للأنتوساي المعنية بالرقابة الداخلية وإرشادات الأنتوساي للرقابة الداخلية في حين تناول المطلبين الثالث والرابع من المبحث التوصيات الصادرة عن تلك المنظمات بشأن الرقابة الداخلية وكذا المعايير الأخرى ذات الصلة.

- المبحث الخامس فقد خصص لنظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالحوكمة وإدارة مخاطر الجهات والتدقيق الداخلي وتم تقسيم المبحث إلى أربع مطالب خصص المطلب الأول والثاني والثالث منه لبيان مفهوم وتعريف وأهداف وأهمية الحوكمة وإدارة مخاطر الجهات والتدقيق الداخلي في حين تطرق المطلب الرابع من المبحث لبيان علاقة كلاً منها بنظام الرقابة الداخلية.
- المبحث السادس فقد تناول تجربة مساهمة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية في تطوير نظام الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة لرقابته والذي تم تقسيمه إلى أربعة مطالب تناول المطلب الأول منها إلى ماهية ورؤية وأهداف ومجالات الرقابة والسند القانوني والمهني ، في حين تناول المطلب الثاني لمساهمة الجهاز في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية بالجمهورية اليمنية وأما المطلب الثالث فقد خصص لمساهمة الجهاز الأخرى ذات الصلة والمطلب الرابع للمحددات العامه علي مساهمة الجهاز .
- بالإضافة للنتائج و التوصيات.

المبحث الثاني

الرقابة المالية

تعتبر الرقابة المالية أحد سمات الدولة الديمقراطية المؤمنة بالشراكة والشفافية والنزاهة ، والتي ترتبط بفاعلية وإنتاجية الوحدات ومدى تحقيقها لأهدافها الموضوعية والإستخدام الأمثل للأموال وللأغراض المخصصة ووفقاً للقوانين ذات الصلة بإعتبارها عملية مستمرة. ومن أجل القاء الضوء على هذا الموضوع خصص الباحث خمسة مطالب مستقلة في هذا المبحث لدراستها ، وعلى النحو التالي:

المطلب الأول: الرقابة المالية - التطور و التعريف.

المطلب الثاني: الرقابة المالية - الأهمية و الأهداف.

المطلب الثالث: أنواع الرقابة المالية.

المطلب الرابع: أساليب ومستلزمات تنفيذ الرقابة المالية.

المطلب الخامس: المنظمات المختصة بالرقابة المالية.

المطلب الأول: الرقابة المالية – المفهوم والتطور والتعريف:

تشكل وظيفة الرقابة أبرز وأهم وظائف الإدارة إلى جانب الوظائف الإدارية الأخرى من العملية الإدارية وفي هذا المطلب فقد تناول الباحث ماهية الرقابة المالية ومدلولها القانوني والمالي وأهميتها وأهدافها.

الفرع الأول: التطور التاريخي والوظيفي:

أن الرقابة المالية وجدت مع وجود المجتمعات المنظمة ، وقد مرت بمراحل متعددة حتى وصلت لوضعها القائم ، ويمكن القول أن نشأتها تعود إلى نشأة الدولة وملكيته للمال العام وصرفها لهذا المال بالنيابة عن الشعب والتي مارستها الدول عبر مراحل تاريخية متعددة ، كما أن هذا التطور لمفهوم الرقابة المالية قد إرتبط بتطور المبادئ التي تحكم النشاط المالي للدولة من رقابة للمشروعية إلى رقابية محاسبية قائمة على المراجعة المستندية والتحقق من سلامة التقيد وتطبيق القوانين المالية ، ولاحقاً إلى الرقابة الإقتصادية والتي تستهدف تقييم الأداء وترشيد الإدارة ، ومن ثم الرقابة على البرامج⁽¹⁾.

وقد رافق التطور التاريخي والوظيفي لمفهوم الرقابة المالية تطور آخر في إنشاء أجهزة مختصة للرقابة على الأموال العامة وتطور تبعيتها.

ومما سبق يتضح لنا أن مفهوم الرقابة المالية وطرق عملها وأهدافها وأجهزتها قد تطورت بتطور المجتمعات والدول وبتطور حاجات الشعوب ، شأنها في ذلك شأن مختلف المفاهيم القانونية والإدارية والإقتصادية والإجتماعية.

الفرع الثاني: تعريف الرقابة المالية:

أن الرقابة لغةً تعني المحافظة والانتظار والإطلاع على الأحوال⁽²⁾ ، فالرقيب يعني الحافظ والمنتظر والحارس أو الأمين على الضرائب⁽³⁾.

أما إصلاحاً فقد تعددت تعاريف الباحثين للرقابة بشكل عام والرقابة المالية على وجه الخصوص مما أدى إلى ظهور ثلاثة إتجاهات مختلفة فيما يتعلق بالرقابة والتي سنتطرق إليها فيما يلي:

• **الإتجاه الأول (الجانب الوظيفي للرقابة):** ويركز هذا الإتجاه على الأهداف التي تسعى الرقابة لتحقيقها ، ويعرف البعض بأن الرقابة (مجموعة الإجراءات والوسائل التي تتبع لمراجعة

¹ سيروان عدنان الزهاوي ، ((الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة)) ، مجلس النواب ، جمهورية العراق ، 2008م ، ص71.

² الجرجاني ، (التعريفات) ، دار الكتب العلمية ، بيروت ، لبنان ، 1983م ، ص210.

³ مجد الدين الفيروز أبادي ، (القاموس المحيط) ، الطبعة ، دار المعرفة ، بيروت ، لبنان ، 2007م ، ص523.

التصرفات المالية ، وتقييم أعمال الجهات الخاضعة للرقابة ، وقياس مستوى كفاءتها وقدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعية والتأكد من أنها هي ما كان يجب تحقيقه وأنها تحقق وفقاً للضوابط وخلال الأوقات المحددة.

- **الإتجاه الثاني (الجانب الإجرائي للرقابة):** والذي يركز على الخطوات والإجراءات التي يتعين القيام بها في عملية الرقابة ويعرف البعض الرقابة المالية وفقاً لهذا الإتجاه بأنها (مجموعة العمليات التي تتضمن جمع البيانات وتحليلها للوصول إلى نتائج تقوم بها أجهزة معينة للتأكد من تحقيق المشروع لأهدافه بكفاءة مع إعطائها سلطة التوصية بإتخاذ القرارات المناسبة بشأنها).
- **الإتجاه الثالث (القائمين على أعمال الرقابة):** ويرتكز هذا الإتجاه على الأجهزة التي تضطلع بمهمة الرقابة المالية ، فالرقابة المالية لدى هذا الإتجاه تعني (أجهزة معينة تقوم بمجموعة من العمليات للتأكد من تحقيق الجهات الخاضعة للرقابة لأهدافها بكفاية مع إعطاء هذه الأجهزة صلاحية إتخاذ القرارات المناسبة بشأنها).

وهكذا نلاحظ أن كل إتجاه من الإتجاهات الثلاثة يركز على جانب معين من الرقابة عند تعريفه للرقابة المالية ، والتي يمكن من خلالها إستخلاص تعريف شامل للرقابة المالية وفقاً لما سبق بأنها:

- مجموعة من العمليات والإجراءات.
- تقوم بها أجهزة معينة.
- تهدف الى المحافظة على الأموال العامة ، وضمان حسن تحصيلها وإنفاقها بدقة وفعالية وإقتصادية ووفقاً للقوانين النافذة والخطة والسياسات الموضوعية ، وبهدف التعرف على الإنحرافات ومعالجتها.

وكذلك ومن التعريفات السابقة والآخرى المتعددة للرقابة المالية يمكن القول أنها ترجع الى التشريعات التي تحكمها و الوظيفة والمنظور التي ينظر للرقابة المالية من خلالها والأهداف التي يجب تحقيقها والأجهزة التي تقوم بها ، والتي تركز على مدلولين للرقابة المالية وهما المدلول القانوني والمدلول الإداري⁽⁴⁾ كما يلي:

- المدلول القانوني (والتي تعني بالرقابة التي تقوم بها هيئات يتم إنشاؤها بقانون أو نظام أو أي سند قانوني آخر ، وتحدد إختصاصاتها بموجب ذلك السند القانوني ، وتهدف إلى مطابقة العمل ذا الأثر المالية للقانون).
- المدلول الإداري (والذي يشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة التشغيلية مع تشجيع الإلتزام بالسياسات والقرارات الإدارية ، وتعتمد على وسائل متعددة في سبيل تحقيق أهدافها وضمان سلامة التصرفات المالية والكشف عن الإنحرافات).

⁴ محمد مطهر ، (دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تطوير النظام المحاسبي) ، مجلة الإقتصاد الإسلامي ، 2014م.

المطلب الثاني: الرقابة المالية (الأهمية والأهداف):

أن الرقابة أصبحت ركناً مهماً من أركان الإدارة في الدولة الحديثة وهي لازمة لكل عمل منظم وقد وجدت الرقابة لضبط مالية الدولة والتقليل من التجاوزات ، ومن هنا يمكن بيان أهمية وأهداف الرقابة المالية على النحو التالي:

الفرع الأول: أهمية الرقابة المالية⁽⁵⁾:

للرقابة المالية أهمية في نواحي عدة يمكن إيجازها فيما يلي:

- 1- من الناحية السياسية: في سعيها إلى فرض إحترام إرادة الأمة في تسيير أموالها وتوجيهها للوجهة الصحيحة.
- 2- من الناحية الحسابية: تتمثل بالدقة والحيلولة دون حدوث أي تهاون في تحصيل الموارد أو زيادة النفقات عن المتوقع ، ومن ثم التأكد من توافق المنفذ مع المخطط وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطبيعة الإجراءات الواجب إتخاذها.
- 3- من الناحية المالية: منع الإسراف وسوء إستخدام الأموال العامة.
- 4- من الناحية الإقتصادية: التأكد من كفاية وحسن أداء السلطات المنفذة ومدى إنجاز العمليات المالية في المواعيد المحددة وتكاليف التنفيذ ومدى إنتاجية الإنفاق العام وماصاحبه من إسراف وتبذير.
- 5- من الناحية القانونية: ضمان شرعية تنفيذ العمليات التي يجب أن تتم وفقاً للتشريعات النافذة وتوقيع العقوبات على مرتكبي الأخطاء والإنحرافات.
- 6- من الناحية الإجتماعية: الحد من إنتشار ظاهرة الفساد ، ونشر ثقافة الحفاظ على الأموال العامة.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة المالية⁽⁶⁾:

تتمثل الأهداف العامة للرقابة المالية إلى التحقق من أن الإنفاق تم وفقاً لما هو مقرر له وطبقاً للخطة الموضوعة ، وأن الموارد تم تحصيلها كما هو مقرر ، وأنها إستخدمت أفضل إستخدام ، بالإضافة للمساهمة في تحسين الأداء العام وتطوير النظم المالية والمحاسبية والإدارية بالدولة ، ويمكن تقسيم هذه الأهداف العامة إلى أهداف فنية تقليدية وأهداف إستراتيجية مضمونها فيما يلي:

أولاً: (أهداف فنية تقليدية) تتمثل في:

- 1- إيداء رأي فني محايد عن مدى صحة الأوضاع المالية ونتائج أعمال الوحدات الخاضعة للرقابة.
- 2- تشجيع الإلتزام بالسياسات والقرارات الإدارية والتأكد من حسن تطبيقها.

⁵ الزهاوي ، مصدر سابق ، ص75.

⁶ محمد مطهر ، مصدر سابق ، ص2.

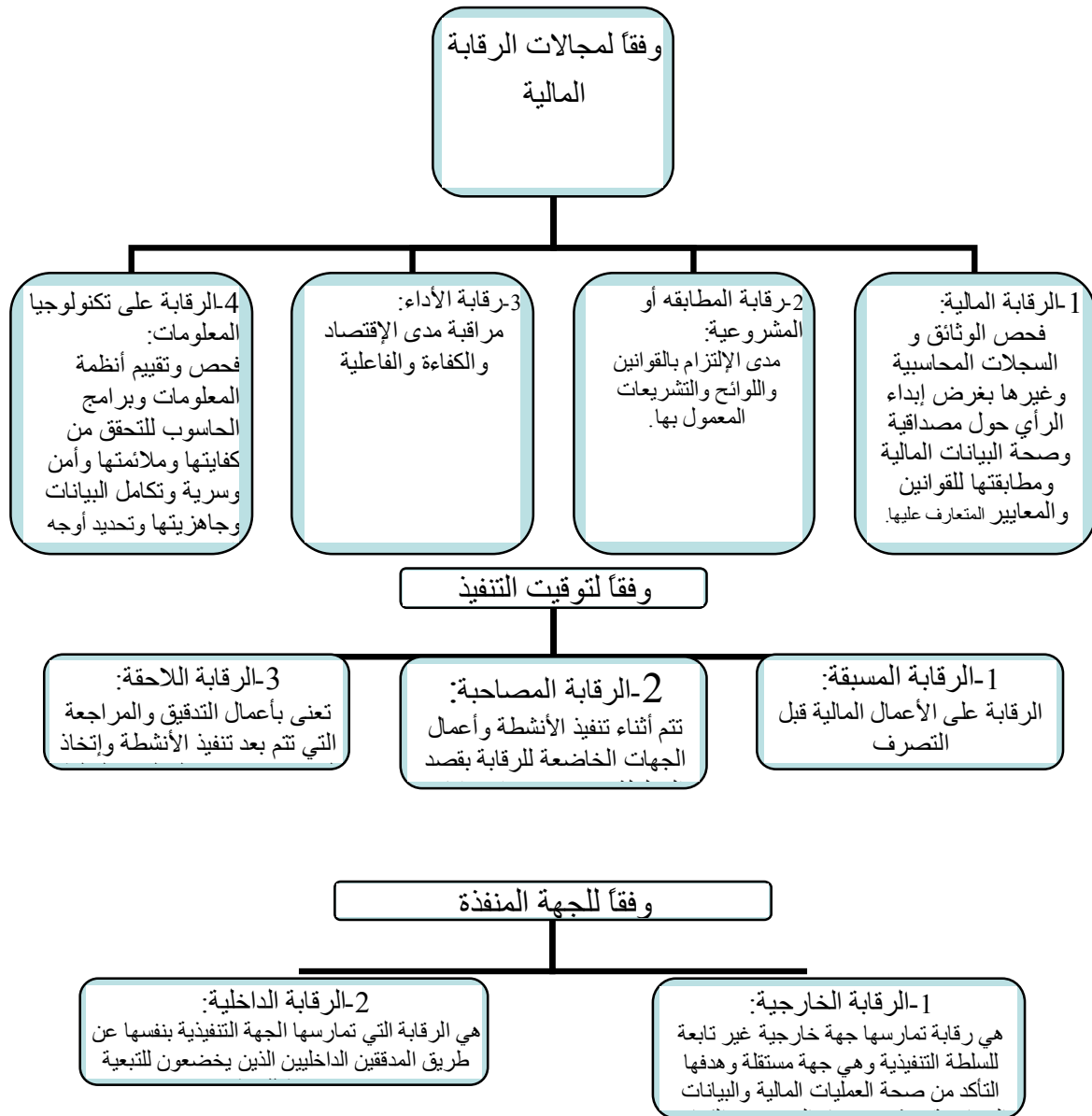
- 3- التأكيد من دقة البيانات المحاسبية وسلامة وصحة القيد والبيانات المالية ومدى إمكانية الإعتماد عليها.
- 4- إكتشاف الأخطاء وحالات الغش والعمل على تقليل فرص إرتكابها.
- 5- التحقق من إتباع نظم وأساليب حديثة في التخطيط والتنظيم ومتابعة التنفيذ.
- 6- التأكيد من كفاية الأنظمة وتحديد سلطات ومسؤوليات العاملين.

ثانياً: (أهداف إستراتيجية) تتمثل في:

- 1- الحفاظ على الممتلكات والموجودات بمايضمن حماية المال العام والحفاظ على حقوق الأطراف ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة.
- 2- زيادة الفعالية بمايمكن من تحسين الأداء وزيادة الإنتاجية ، وإقتراح أفضل السبل لتحقيق الأهداف التي ترمي إليها الخطط والسياسات الإقتصادية الموضوعة.
- 3- تزويد السلطة التشريعية بالدولة بالمعلومات والتقارير السليمة حول إستخدام الإعتمادات في الأوجه التي خصصت لها وجباية الإيرادات وفقاً للأنظمة واللوائح الصادرة.

المطلب الثالث: أنواع الرقابة المالية⁽⁷⁾:

تتعدد الرقابة المالية وتتنوع بتعدد المعايير التي بموجبها يتم تقسيم هذه الأنواع ، وفي هذا المطلب تطرق الباحث إلى أنواعها وفقاً لمجالاتها ، والتوقيت وبحسب الجهة المنفذة لها، والشكل رقم(1)يوضح ذلك



شكل رقم (1) يوضح أنواع الرقابة المالية

⁷ محمد مطهر ، مصدر سابق ، ص4.

المطلب الرابع: أساليب ومستلزمات تنفيذ الرقابة المالية:

تقوم أجهزة الرقابة المالية بتنفيذ مهامها بطرق وأساليب مختلفة وغالباً ما تحدد الأنظمة والقوانين الرقابية نوعاً أو أنواعاً من هذه الأساليب لاتباعها من قبل الجهة المسؤولة عن القيام بالرقابة ، فقد يتم إعتدال أسلوب الرقابة الشاملة أو يقتصر على أسلوب الرقابة الإنتقائية ، وقد تتم الرقابة بشكل مستمر أو بشكل دوري ، أو بشكل مفاجئ قد تطرق الباحث في هذا المطلب إلى كل من هذه الأساليب⁽⁸⁾ ومستلزمات تنفيذ الرقابة المالية وكمايلي:

الفرع الأول: أساليب وطرق تنفيذ الرقابة المالية:

يتطلب تنفيذ الرقابة المالية أساليب وطرق من خلال:

أولاً: أساليب تنفيذ الرقابة المالية:

- 1- الرقابة الشاملة: وفقاً لهذا الأسلوب تتولى أجهزة الرقابة المالية العليا إجراء رقابة عامة وتفصيلية على جميع المعاملات المالية التي تمارسها الجهات الخاضعة للرقابة وهذه الرقابة تكون شاملة ، أو قد يتم تحقيق الرقابة الشاملة على قطاع أو مجال معين بالجهة.
- 2- الرقابة الإنتقائية: وفقاً لهذا الأسلوب يتم إختيار عينه من بين المعاملات المالية المراد مراقبتها وفحص تلك العينة كنموذج قياس للأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة والتي يمكن إستخدامه بطرق متعددة (العينة العشوائية ، العينة الإحصائية ، العينة العنقودية).

ثانياً: طرق تنفيذ الرقابة المالية:

لقد حددت قوانين و أنظمة أغلب الدول طرق معينة لتنفيذ الرقابة المالية كالأتي:

- 1- الرقابة المستمرة: والتي تتضح في الرقابة الداخلية التي يمارسها المدققين الداخليين ، حيث يتم الفحص والمراقبة بشكل دائم ومستمر للمستندات والقيود المحاسبية الممسوكة من قبل الجهة الخاضعة للرقابة.
- 2- الرقابة الدورية: وهنا تتم الرقابة على فترات دورية خلال العام ، كأن تقوم أجهزة الرقابة الخارجية بمراجعة دورية لبعض الوحدات الخاضعة لرقابتها أو في حال جرد المخازن.
- 3- الرقابة المفاجئة: حيث تتولى أجهزة الرقابة المالية إجراء الرقابة بصورة مباغتة تستهدف موضوعاً أو موضوعات معينة نتيجة أخبار مسبقة عن مخالفات مالية أو بناءً على طلب جهات مسؤولة.

⁸ الزهاوي ، مصدر سابق ، ص92-95.

الفرع الثاني: مستلزمات تنفيذ الرقابة المالية⁽⁹⁾:

لقد استمدت هذه المستلزمات من الشروط أو المقومات التي يجب أن يتصف بها نظام الرقابة المالية والشروط التي يجب توفرها في من يمارس مهمة الرقابة والقواعد التي يجب أن يتبعها في عملية الرقابة ، وقد إهتمت المنظمات والهيئات الدولية والإقليمية المختصة بالرقابة المالية بهذه المستلزمات ووضعت القواعد العامة والمقومات الأساسية لنظام الرقابة المالية ، فضلاً عن المقومات الأساسية التي يجب توفرها في أجهزة الرقابة المالية والقائمين بمهمة الرقابة بصورة عامة ، والمتمثله فيمايلي:

أولاً: المقومات الأساسية لنظام الرقابة المالية ، والتي تتمثل في:

- 1- سهولة ووضوح النظام الرقابي والتي تعتبر من الشروط اللازمة لنجاحه وفاعليته.
- 2- مرونة وملاءمة النظام الرقابي مع طبيعة عمل الجهة موضع الرقابة.
- 3- الإقتصاد في تكاليف العمل الرقابي والذي لايتعدى الحاجة الفعلية لأعمال الرقابة وإختصاصات هذه الأجهزة.

ثانياً: المقومات الأساسية لمن يتولى مهمة الرقابة المالية ، والتي تتمثل في:

- 1- الإستقلالية والحماية التي لا بد أن تتوفر للقائمين بأعمال الرقابة المالية لضمان أداء عملهم بعيداً عن الضغوط والمؤثرات الخارجية وبنزاهة وإخلاص.
- 2- الخبرة والكفاءة للقائمين بأعمال الرقابة المالية وقد إهتمت قوانين بعض الدول ومعايير الرقابة المالية والمتعارف عليها بتحديد⁽¹⁰⁾.
- 3- العناية المهنية من خلال الحرص القاطع في جميع مستويات الرقابة للوصول إلى مكامن الإسراف والإنحرافات والخلل في تنفيذ العمليات المالية.

⁹ الزهاوي ، مصدر سابق ، ص95.

¹⁰ من وثائق المؤتمر السابع للأنطوساي ، الذي عقد في مونتريال ، كندا ، 1971م.

المطلب الخامس: المنظمات المختصة بالرقابة المالية:

إهتمت الدول في مراحل تطورها بتنظيم الرقابة المالية بهدف الحفاظ على الأموال وصيانتها من العبث والضياع وتوجيهها للأغراض المخصصة لها وتحسين مخرجاتها للأثار الهامه لذلك والذي يعتبر مؤشر على نمو الدولة والمحافظة على بقائها وتلبية الإحتياجات الرئيسية لرعايتها. وتلك التطورات التي لم تنشأ بين عشية وضحاها ، وإلى أن وصلت في العصر الحديث لظهور أجهزة الرقابة المالية العليا والمنظمات المختصة بالرقابة المالية وعلى المستوى الدولي والإقليمي وتحت مظلة المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي INTOSAI)⁽¹¹⁾ ، وفي إطار هذه المنظمة تم إنشاء مجموعات إقليمية تضم في إطارها العديد من أجهزة الرقابة المالية العليا في دول العالم المنظوية على الصعيد الإقليمي ، والتي تمارس أنشطة مماثلة لأنشطة المنظمة الدولية ، وهي:

م	مجموعات العمل الإقليمية	مختصر مسمى المجموعة		عام التأسيس
		بالعربية	بالإنجليزية	
1	مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بأمريكا اللاتينية و الكاريبيك ⁽¹²⁾	الأولاسافس	OLACEFS	1965م
2	مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالدول الأفريقية ⁽¹³⁾	الأفروساي	AFROSAI	1976م
3	المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ⁽¹⁴⁾	الأرابوساي	ARABOSAI	1976م
4	مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالدول الآسيوية ⁽¹⁵⁾	الأسوساي	ASOSAI	1978م
5	مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بدول جنوب المحيط الهادي والباسيفيك ⁽¹⁶⁾	الاسباساي	SPASAI	1987م
6	مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بدول الكاريبي ⁽¹⁷⁾	الكاروساي	CAROSAI	1988م
7	مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الأوروبي ⁽¹⁸⁾	الأوروساي	EUROSAI	1990م

وفي هذا المطلب فقد فضل الباحث الإشارة بشكل مختصر إلى كلاً من المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) ، وكذلك المنظمة العربية (الأربوساي) نظراً لمقتضيات هذا البحث والذي خصص الباحث لكل منها فرعاً خاصاً كالاتي:

الفرع الأول: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي):

¹¹ أنظر الموقع الإلكتروني التالي: (11/1/2015) accessed in www.intosai.org .

¹² أنظر الموقع الإلكتروني التالي: (11/1/2015) accessed in www.olacefs.org .

¹³ أنظر الموقع الإلكتروني التالي: (11/1/2015) accessed in www.afrosai.org .

¹⁴ أنظر الموقع الإلكتروني التالي: (11/1/2015) accessed in www.arabosai.org .

¹⁵ أنظر الموقع الإلكتروني التالي: (11/1/2015) accessed in www.asosai.org .

¹⁶ أنظر الموقع الإلكتروني التالي: (11/1/2015) accessed in www.spasai.org .

¹⁷ أنظر الموقع الإلكتروني التالي: (11/1/2015) accessed in www.carosai.org .

¹⁸ أنظر الموقع الإلكتروني التالي: (11/1/2015) accessed in www.eurosai.org .

أولاً: رسالة ورؤية وأهداف منظمة الأنتوساي:

(1) رسالة المنظمة: الأنتوساي هي منظمة دولية ذاتية الحكم ، مهنية وغير سياسية أنشئت لتوفير الدعم المتبادل والتشجيع على تبادل الآراء والمعرفة والتجارب والعمل كصوت معترف به للأجهزة الرقابية العليا ضمن المجموعة الدولية ، ولدعم تحسين التواصل لدى مجموعة متنوعة من الأجهزة الرقابية الأعضاء.

(2) تأسيس المنظمة: تأسست المنظمة الدولية في العام 1953م عندما التقى (34) جهازاً رقابياً في المؤتمر الأول للمنظمة في كوبا في نفس العام ، وقد إرتفع عدد الأعضاء بالمنظمة إلى (192) عضواً كامل العضوية ، بالإضافة إلى خمسة أجهزة أعضاء كمشاركين ، وتعتبر المنظمة جهازاً إستشارياً للمجلس الإقتصادي الإجتماعي التابع لهيئة الأمم المتحدة (UNECOSOC) منذ العام 1966م.

(3) رؤية المنظمة: تتمثل رؤية الأنتوساي في دعم الحوكمة بتمكين الأجهزة العليا للرقابة المالية من مساعدة الحكومات الخاصة بها على تحسين الأداء وتعزيز الشفافية وتأمين المساءلة والحفاظ على المصداقية ومحاربة الفساد وتعزيز ثقة العموم والتشجيع على تقبل وإستعمال الموارد العامة بفعالية وكفاءة لصالح شعوبها.

(4) الأهداف العامة للمنظمة: تسعى المنظمة الدولية إلى تحقيق الأهداف التالية:

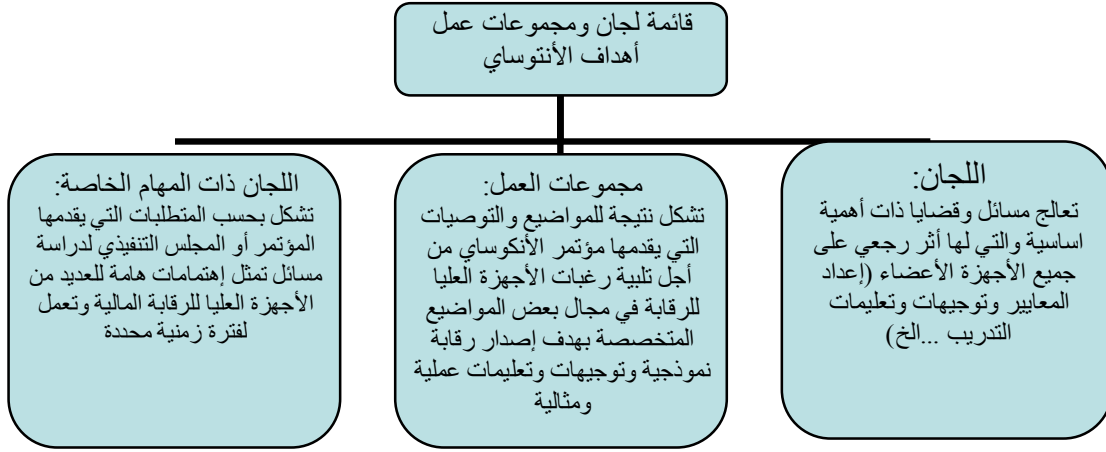
- أ- تحقيق وتعزيز تبادل الآراء والتجارب فيما بين الأجهزة بجميع الدول الأعضاء والمساهمة في نشر المعارف والخبرات.
- ب- إقامة الندوات والدراسات والبحوث في مختلف المواضيع المتعلقة بالرقابة والأجهزة الرقابية العليا وإقرار التوصيات بشأنها.
- ج- توثيق العلاقات بين مختلف الأنظمة الرقابية الإقليمية للإستفادة من تبادل الخبرات والمعلومات لإيجاد السبل اللازمة والفعالة للحفاظ على المال العام.
- د- إصدار التوصيات اللازمة في مجال الرقابة المالية إلى كافة الدول الأعضاء والمنظمات الإقليمية المتخصصة للقيام بإصلاحات الأنظمة الرقابية المالية لديهم وبماينسجم مع متطلبات العصر والتطور الحاصل في هذا المجال.
- هـ- أهداف أخرى كثيرة كلها تنصب في مجال تحقيق التعاون الدولي وتبادل المعلومات والخبرات وإصدار التوصيات والبحث عن الآليات اللازمة لتطوير أجهزة الرقابة في العالم للحيلولة دون إستباحة المال العام والحفاظ عليه وصرف النفقات في خدمة الناس والحرص على الجباية الصحيحة للموارد.

(5) القيم الجوهرية للمنظمة الدولية: (الإستقلالية ، النزاهة ، المهنية ، المصداقية ، الشمولية ، التعاون ، التجديد).

ثانياً: هيكل أهداف الأنتوساي التنظيمي:

يشمل هيكل أهداف منظمة الأنتوساي التنظيمي أربعة أهداف إستراتيجية تضم كل منها قائمة لجان أهداف الأنتوساي ولجانها الفرعية ومجموعات وفرق العمل والمشاريع ووفقاً للتوصيف التالي:

- (1) اللجان ومجموعات العمل: والتي تضم قائمة لجان ومجموعات عمل أهداف الأنتوساي ومهامها وكما هو موضح بالشكل رقم (2)



شكل رقم (2) يوضح قائمة لجان ومجموعات أهداف الأنتوساي (المصدر: الموقع الإلكتروني للأنتوساي)

(2) هيكل الأهداف الإستراتيجية التنظيمية للأنتوساي والذي شمل:

- الهدف الإستراتيجي الأول: المعايير المهنية.
 - الهدف الإستراتيجي الثاني: بناء القدرات المهنية.
 - الهدف الإستراتيجي الثالث: تبادل الخبرات والمعلومات.
 - الهدف الإستراتيجي الرابع: منظمات دولية ذات طابع مثالي (نموذجية).
- وتضمن كل هدف إستراتيجي منها عدة لجان رئيسية وأخرى فرعية لإنجاز تلك الأهداف.

الفرع الثاني: المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي):

تأسست المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية - الأرابوساي في العام 1976م لتكون مجموعة إقليمية خاصة بالدول العربية ، وإستجابة لحاجة الدول الأعضاء وإنسجاماً مع دعوة منظمة الأنتوساي بإنشاء مجموعات إقليمية في إطار المجموعة الدولية. وتتمثل رسالة منظمة الأرابوساي في تحسين الأداء وتعزيز الشفافية وتأمين المساءلة والحفاظ على المصداقية ومحاربة الفساد وتعزيز ثقة العموم والتشجيع على تقبل وإستعمال الموارد العامة بفاعلية وكفاءة لصالح الشعوب.

أما عن أهم الأهداف العامة للمنظمة⁽¹⁹⁾ فيمكن إيجازها من نظامها الأساسي فيمايلي:

- (1) تنظيم وتنمية التعاون على إختلاف أشكاله بين الأجهزة الأعضاء وتوطيد الصلات بينها.
- (2) تشجيع تبادل وجهات النظر والأفكار والخبرات والدراسات والبحوث في ميدان الرقابة المالية بين الأجهزة الأعضاء والعمل على رفع مستوى هذه الرقابة في المجالين العملي والتطبيقي.
- (3) تقديم المعونة اللازمة للدول الأعضاء التي ترغب في تطوير الأجهزة الرقابية القائمة لديها.

¹⁹ المادة (2) أولاً ، من النظام الأساسي للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، 1983م.

- 4) العمل على توحيد المصطلحات العملية بين الأجهزة الأعضاء في مجال الرقابة المالية.
- 5) العمل على نشر الوعي الرقابي بالدول العربية مما يساعد على تقوية دور الأجهزة الرقابية في أداء مهامها.
- 6) تنظيم التعاون وتدعيمه بين الأجهزة الأعضاء في المجموعة والهيئات والمنظمات المتخصصة في جامعة الدول العربية والمنظمة الدولية (الأنتوساي) والهيئات والمنظمات الإقليمية التي هي ذات إختصاص رقابي.
- 7) السعي لتكليف المجموعة بتسمية هيئات الرقابة المالية التي تتولى مراقبة حسابات جامعة الدول العربية وغيرها من المنظمات والهيئات والشركات التابعة لها أو الممولة من قبلها أو من قبل الدول العربية مباشرةً والعمل على رفع مستوى الرقابة المالية فيها.
- وهناك وسائل متعددة تتبعها المنظمة لتحقيق أهدافها منها إقامة الدورات والمؤتمرات والحلقات الدراسية وورشات العمل وإقامة مراكز بحوث وتشجيع الترجمة والتأليف وإصدار المنشورات كل ذلك في مجال الرقابة المالية وإيجاد الحلول والآليات المناسبة للحفاظ على المال العام⁽²⁰⁾.
- وأخيراً يمكن القول أن لجهاز الرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية أدوار ومشاركات متميزة في هذه المنظمة بدوراتها ومؤتمراتها وفعاليتها المختلفة لسنا بصدد سردها هنا نظراً لمتطلبات هذا البحث.

²⁰ للمزيد أنظر المادة (212) من النظام الأساسي للمنظمة.

المبحث الثالث نظام الرقابة الداخلية

ظهرت الحاجة إلى نظام الرقابة الداخلية الفعال مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية ولضخامة وتعقيد وتعدد العمليات والأنشطة بالوحدات والمنشآت ومتطلبات حماية وصيانة أصولها وأموالها وتوفير البيانات الدورية الموثوقة عن أوجه النشاط للإحتياجات المتعلقة بإتخاذ القرار وتصحيح الإنحرافات ورسم السياسات إلى جانب المتطلبات القانونية ، وطرأت على مفهوم وتعريف وأهداف ومقومات ومكونات نظام الرقابة الداخلية تطورات عديدة، والخروج من المفهوم التقليدي إلى مفهوم حديث وأكثر شمول يهدف إلى ضمان تحقيق الكفاءة في الأداء والفاعلية في تحقيق الأهداف. وتأسيساً على ما تقدم فقد خصص الباحث هذا المبحث والذي سيتم من خلاله تسليط الضوء على كل ذلك في خمسة مطالب ، وعلى النحو التالي:

- المطلب الأول: نظام الرقابة الداخلية - التطور التاريخي ، التعريف ، الأهداف ، الأهمية.
- المطلب الثاني: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية ومحدداتها.
- المطلب الثالث: أنظمة ومقومات ومكونات نظام الرقابة الداخلية.
- المطلب الرابع: معايير فعالية ومسؤوليات وطرق فحص نظام الرقابة الداخلية.
- المطلب الخامس: نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات.

المطلب الأول: نظام الرقابة الداخلية (التطور التاريخي، التعريف، الأهداف، الأهمية):

تناول الباحث في هذا المطلب مفهوم والتطور التاريخي وكذا تعريفات نظام الرقابة الداخلية وأهدافه وأهميته:

الفرع الأول: التطور التاريخي لمفهوم الرقابة الداخلية:

لقد مر مفهوم الرقابة الداخلية في مراحل تطور تاريخي تناسبت مع إحتياجات إدارة الوحدة المختلفة والتي يمكن إيجازها في ثلاث مراحل رئيسية ، يوضحها الجدول رقم (1)،

م	المرحلة البيان	المرحلة الأولى	المرحلة الثانية	المرحلة الثالثة
1	الفترة التاريخية للمرحلة	العصر القديم - 1500م	1500 - 1944م	1944 - الوقت الحاضر
2	أساس نوع الرقابة للمرحلة	الرقابة الشخصية	الضبط الداخلي	(الكفاءة التشغيلية - هيكل لتحقيق أهداف الوحدة - عمليات لتحقيق أهداف معينة)
3	بيان المرحلة العام	تضمنت المفهوم الضيق للقابة الداخلية والذي يتناسب مع طبيعة المشروعات الفردية السائدة في حينه.	شهدت هذه المرحلة نمو في حجم المشروعات وزيادة أنشطتها وعملياتها وإتساع نطاقها الجغرافي وهو ما أقتضى تطوير مفهوم الرقابة الداخلية.	تضمنت هذه المرحلة طفرة في مفهوم الرقابة الداخلية شكلت القاعدة لإرساء المفهوم الحديث والشامل للرقابة الداخلية.
4	مفهوم الرقابة الداخلية	إجراءات وطرق تهدف إلى الحفاظ على النقدية من السرقه وإشراف صاحب المنشأة على عملية الرقابة الداخلية (عثمان ، 1999: 68) (21)	إهتمام الرقابة الداخلية بحماية الأصول ودقة السجلات وإعتبار مفهوم الرقابة الداخلية مرادفاً للضبط الداخلي (الصبان وأخرون ، 1996م: 21) (22)	شملت هذه المرحلة تطورات متسارعة في مفهوم الرقابة الداخلية تميزت بالإهتمام بالجوانب التنظيمية الإدارية والنهج الذي يرتكز على العلاقات بين مجموعة النظم الفرعية فيما بينها وبين النظام الكلي وصولاً لهيكل الرقابة الداخلية والإطار المتكامل للرقابة الداخلية.

الجدول رقم (1) يوضح المراحل الثلاث الرئيسية التي مر بها مفهوم الرقابة الداخلية (مصادر متعددة)

كما أن المرحلة الثالثة لتطور مفهوم الرقابة الداخلية الموضحة فيما سبق قد تضمنت عدة مراحل فرعية يكمن إيجازها وإيضاحها في الجدول رقم (2)،

²¹ عثمان ، عبدالرزاق محمد ، (أصول التدقيق والرقابة الداخلية) ، دار الكتب للطباعة ، الموصل ، العراق ، 1999م.

²² الصبان وأخرون ، (الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي) ، دار الجامعة ، الإسكندرية ، مصر ، 1996م.

البيان التفصيلي	البيان العام		أساس مفهوم الرقابة الداخلية	المرحلة الفرعية
	البيان	عام الأساس		
شمل مفهوم المرحلة للرقابة الداخلية بأنها إجراءات و خطة تنظيمية تهدف إلى حماية الأصول ودقة السجلات وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية وإعتبار الضبط الداخلي أحد حلقات الرقابة (Johnson & Jaenicke , 1980:6)	تضمنت هذه المرحلة طفرة في مفهوم الرقابة الداخلية شكلت القاعدة لإرساء المفهوم الشامل للرقابة الداخلية حيث تميزت بالإهتمام بالجوانب التنظيمية الإدارية.	1949م	الكفاءة التشغيلية والإنتاجية	المرحلة الأولى
يرتكز مبدأ الرقابة في هذه المرحلة على الفكرة التي تقول أن لأداء أي نشاط مسؤولية في تأدية مهامها الخاصة بطريقة معينة وبدرجة من الكفاءة التي تسمح لها بالإستعمال الإقتصادي الفعال والمفيد وتوفير تأكيد مقبول بأن الأهداف التي تخص الوحدة سوف يتم إنجازها.	تضمنت هذه المرحلة المفهوم الحديث نسبياً للرقابة الداخلية وظهور النهج الذي يركز على العلاقات والإرتباطات بين مجموعة النظم الفرعية فيما بينها وبين النظام الكلي.	1953م	هيكل لتحقيق أهداف الوحدة	المرحلة الثانية
شملت هذه المرحلة إصدارات عدة عن المنظمات الدولية المهنية وذات العلاقة كان أبرزها: (1) توصيات لجنة إجراءات المراجعة. (2) إصدارات الإتحاد الدولي للمحاسبين للمعايير الدولية ومنها المتعلقة بالنظام المحاسبي والرقابة الداخلية. (3) تقرير لجنة دراسة مسؤوليات المراجعين (Cohen). (4) المعيار المريكسي رقم (SAS-NO,55) وتعديله بالمعيار رقم (SAS-NO,78). (5) تقرير اللجنة الراعية للمنظمات (COSO) إحدى اللجان المنبثقة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) وعن لجنة (Tread way) و (CICA). (6) إصدار معايير المراجعة الدولية عن الإتحاد الدولي للمراجعين. (7) إصدار لجنة بازل (2 ، 1). (8) بالإضافة لتوصيات وإصدارات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي).	شهدت هذه المرحلة تطوراً وطفرة نوعية في مفهوم الرقابة الداخلية من خلال إصدارات عدة عن المنظمات الدولية والمهنية المختصة.	1958م	عمليات لتحقيق أهداف معينة	المرحلة الثالثة

جدول رقم (2) يوضح المراحل الفرعية التي مرت بها المرحلة الرئيسية الثالثة

*مصادر متعددة

من تطور مفهوم الرقابة الداخلية

الفرع الثاني: تعريف وأهداف وأهمية نظام الرقابة الداخلية:

أن تطور مفهوم الرقابة الداخلية بحسب المراحل التاريخية قد صاحبه تعريفات عدة لنظام الرقابة الداخلية وأهدافها وفقاً لذلك التطور التاريخي الموضح في الفرع السابق من هذا المطلب ، وقد صدرت تلك التعاريف عن العديد من المنظمات الدولية المهنية والمختصة في هذا المجال ، وفي هذا الفرع نورد عدد من تلك التعاريف يقابلها أهداف الرقابة الداخلية ، وكما هو موضح بإيجاز بالجدول رقم (3).

الجهة	تعريف الرقابة الداخلية	أهداف الرقابة الداخلية
لجنة طرائق المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)	الخطة التنظيمية وكل الطرق والأساليب والإجراءات التي تضعها الإدارة لتحقيق أهدافها (http://: www.aicpa.org)	<ul style="list-style-type: none"> - حماية الأصول. - ضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها. - زيادة الكفاءة التشغيلية. - التحقق من إلتزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة.
معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA)	النظام الكلي للرقابة المالية أو غيرها من أنواع الرقابة بما تشمله هيكل تنظيمي وأساليب وإجراءات مالية داخلية	<ul style="list-style-type: none"> - إنجاز أعمال الوحدة بكفاءة وفاعلية. - الإلتزام بالسياسات والقوانين. - تقديم المعلومات في الوقت المناسب.
منظمة خبراء المحاسبين المعتمدين الفرنسية (OECCA)	مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المنشأة من أجل تحقيق عدة أهداف ⁽²³⁾	<ul style="list-style-type: none"> - ضمان الحماية لإبقاء الأصول ونوعية المعلومات. - تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء. - التنظيم وتطبيق طرق وإجراءات و نشاطات المنشأة من أجل دوام العناصر السابقة.
المعايير الدولية للتدقيق والتأكد (المعيار رقم ISA- (NO,315)	العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة وتناول مخاطر العمل التي تهدد أيّاً من الأهداف.	<ul style="list-style-type: none"> - موثوقية تقديم التقارير المالية. - فاعلية وكفاءة العمليات. - الإمتثال للقوانين والأنظمة المطبقة.
المعيار الدولي للتدقيق رقم (ISA-NO:400) في الفقرة (8) الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)	كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها ⁽²⁴⁾ (IFAC, 1999:127)	<ul style="list-style-type: none"> - ضمان إدارة منظمة وكفاءة العمل. - الإلتزام بسياسات الإدارة. - حماية الأصول ومنع وإكتشاف الغش والأخطاء. - دقة إكتمال السجلات المحاسبية. - تهيئة معلومات مالية في الوقت المناسب.
معيار التدقيق الأمريكي رقم (SAS-NO,55) والذي تم إجراء تعديل عليه بالمعيار رقم (SAS-NO,78)	((عملية تنفيذ من قبل الإدارة يتم تصميمها بغرض توفير تأكيد معقول بأن المنشأة تحقق أهدافها)) وتعديلها بالمعيار رقم (78) قد تركز على القسم الوصفي لتعريف هيكل الرقابة الداخلية ومكوناته	<ul style="list-style-type: none"> - إمكانية الاعتماد على التقارير المالية. - فعالية وكفاءة أعمال المنشأة. - الإلتزام بالقوانين واللوائح. ((وحد مفهوم هيكل الرقابة الداخلية محل نظام الرقابة الداخلية)).
لجنة (COSO) إحدى اللجان المنبثقة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) وعن لجنة (Tredway)	(الإطار المتكامل للرقابة الداخلية) عملية تتأثر وتنتج عن طريق إدارة المنشأة وبالأشخاص الآخرين ويتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول وليس مطلق لتحقيق أهدافها (COSO, 1996:1)	<ul style="list-style-type: none"> - كفاءة وفعالية العمليات. - إمكانية الثقة بالتقارير. - حماية الأصول ضد حيازتها وإستخدامها أو التصرف بها بشكل غير مصرح. - الإلتزام بالقوانين واللوائح والإجراءات.

جدول رقم (3) يوضح أهم تعاريف وأهداف نظام الرقابة الداخلية

²³ التهامي ، طواهر ، مسعود صدقي ، (المراجعة وتدقيق الحسابات) ، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون ، الجزائر ، 2005م ، ص85.

²⁴ طارق عبدالعال ، (موسوعة معايير المراجعة) ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2006م ، الجزء الثاني.

يضاف إلى ماسبق ماصدر عن الأنتوساي من توصيات وإرشادات عن نظام الرقابة الداخلية والتي سيتم تفصيلها في مبحث مستقل في سياق هذا البحث، ومما سبق يتضح مايلي:

أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية:

- وفي ضوء المفاهيم والتعريفات السابقة للرقابة الداخلية يمكن القول أن مفهوم وتعريف نظام الرقابة الداخلية قد إرتبط بالأهداف التي يرجى تحقيقها منه والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:
- 1- عندما كانت أهداف الرقابة الداخلية حماية الأصول إقتصر تعريفها على أنها مجموعة الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية ، ومع توسع أهداف الحماية لتشمل الأصول الأخرى أمتد التعريف ليشمل بقية الأصول الأخرى ومن أهمها المخزون.
 - 2- مع توسع حجم الوحدات ومارافقه من توسع أهدافها ومن ضمن تلك الأهداف تقليل إحتتمالات حدوث الأخطاء والتلاعب فضلاً عن حماية الأصول فقد تطور المفهوم ليقابل تلك الأهداف.
 - 3- مع تزايد الإهتمام بالتوجه نحو الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة تأثر بذلك التعريف ليشمل سائر أساليب الإرتقاء بالكفاءة الإنتاجية فضلاً عن حماية النقدية والأصول الأخرى وضمان الدقة المحاسبية للبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات.
- كما يمكن إستخلاص من تلك التعاريف أن الرقابة الداخلية:
- 1) أنها عملية وأنها مستمرة ومتطورة (وهذا يعني أن الرقابة تمارس كجزء من المهام اليومية وليست مجرد متابعة تتم بعد إنجاز الأعمال).
 - 2) تقوم بها إدارة الوحدة والموارد البشرية العاملة بها على كافة المستويات.
 - 3) أنها توفر تأكيد معقول وليس مطلق بسبب محدودية الرقابة الداخلية (بمعنى أنها لا تقدم تأكيد مطلق بتحقيق الأهداف الموضوعه للرقابة الداخلية ، كما أن إعتبارات الكلفة يجب أن تراعى عند تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية).
 - 4) المساعدة الفاعلة في تحقيق الأهداف وتحديد المخاطر التي تهدد تحقيق تلك الأهداف.

ثانياً: أهداف الرقابة الداخلية:

- من المسلم به والمتعارف عليه أن لكل نظام قائم هدف أو مجموعة من الأهداف التي يسعى لتحقيقها ولنظام الرقابة الداخلية أهداف يسعى لتحقيقها يمكن إشتقاقها من التعريفات السابق سردها ، ويمكن تلخيصها وتصنيفها على النحو التالي:
- 1- هدف رئيسي لنظام الرقابة الداخلية (في التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين وأهداف الوحدة التشغيلية التي تسعى لتحقيقها) (توماس وهنكي، 2009:371)، والذي يتم تحقيقه عن طريق أهداف تشغيلية مساعدة متمثلة بمايلي:

أ) حماية موجودات المنشأة من التلف والإختلاس والتلاعب والضياع والإسراف ((الألوسي، 2003:229)).

ب) حماية سجلات ودفاتر المنشأة من أي إنحرافات وأخطاء متعمدة وغير متعمدة.

ج) التأكد من الحصول على بيانات محاسبية دقيقة يمكن الإعتماد عليها في المجالات المختلفة الداخلية منها والخارجية ويمكنها تلبية إحتياجات كافة الجهات الداخلية والخارجية ((الصحن وآخرون ، 2006:152)).

د) تحقيق الإلتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والتعليمات الموضوعة من قبل الإدارة والأجهزة الحكومية والرقابية التي تخضع لها الوحدة.

هـ) تحقيق ورفع الكفاءة الإنتاجية ((السرايا ، 2007:86)).

و) تقييم المخاطر وتحديد مدى إدراك الإدارة لها وكفاءتها في إدارة هذه المخاطر.

2- كما يمكن تصنيف أهداف الرقابة الداخلية بحسب تعريف لجنة (COSO) إلى ثلاثة أهداف رئيسية

كل هدف منها يشتمل على أهداف فرعية توضيحها كما يلي:

1/2: أهداف ترتبط بكفاءة وفاعلية العمليات ، وأهدافها الفرعية هي:

- تحقيق معدلات الأداء التشغيلي المخططة.
- تحقيق الهدف الرئيسي للمنشأة.
- رفع معدلات الأداء التشغيلي الفعلية.
- الحد من مصادر الإسراف والتبذير في الموارد المالية وحماية الأصول.

2/2: أهداف ترتبط بدقة وموثوقية التقارير ، وأهدافها الفرعية هي:

- توثيق العمليات المالية بالمنشأة.
- الإلتزام بالمعايير المحاسبية في القياس والافصاح.
- حماية السجلات المحاسبية من وصول غير المصرح لهم لتلك السجلات.
- إستخدام الوسائل الوقائية التي تكفل محاسبة سليمة عن العناصر المحاسبية.

3/2: أهداف ترتبط بالالتزام بالنظم والقوانين والتعليمات السارية التي تلتزم بها الوحدة ، وأهدافها الفرعية هي:

- الإلتزام بالنظم السارية المنظمة التي تعمل بها المنشأة.
- الإلتزام بالتعليمات الحكومية التي تصدرها جهات حكومية معنية بالإشراف على المنشأة.
- الإلتزام بالنظم المعمول بها وفقاً للنظام الأساسي للمنشأة.
- الإلتزام بالسياسات والقرارات الإدارية المنظمة للعمل.

ثالثاً: أهمية نظام الرقابة الداخلية:

تتبع أهمية نظام الرقابة الداخلية بالاضافه لما سبق من أنه نقطة الإنطلاق التي يركز عليها مراجع الحسابات الخارجي المستقل عند إعداده لبرنامج المراجعة ، وتحديد الإختبارات والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات المراجعة ، ولايمكن وجود حسابات منتظمة وموثوقة بدون نظام رقابة داخلية سليم وفعال والذي يقع على عاتق إدارة المنشأة إقامته والمحافظة عليه والتأكد من سلامته ورفع التقارير السنوية بشأنه⁽²⁵⁾، كما أن الإلتزام بتقييم نظام الرقابة الداخلية سيؤدي على تحديد درجة الثقة ودرجة الإعتماد على البيانات المالية ، وإنعدام الإلتزام بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية سوف يؤدي إلى وجود ثغرات في النظام المحاسبي وتزداد عمليات الإختلاس والسرقة والغش. ومما سبق يمكن القول أنه إذا كان نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال وقوى ويمكن الإعتماد عليه فإنه يمكن من الحصول على البيانات المالية الدقيقة اللازمة التي يمكن الإعتماد عليها في التخطيط وإتخاذ القرارات والكشف عن الإختلالات ، وكذلك يعتمد عليها المستفيدون والمستخدمون لها ، وتزداد ثقة المساهمون والمستثمرون في البيانات والتقارير المالية للمنشأة ويعزز مكانتها ، بالإضافة لكون الرقابة الداخلية من أهم الأركان الأساسية للإدارة العلمية الحديثة وأنها الذراع الرئيسي للإدارة المتطورة للنهوض بالمنشآت والوحدات لتتماشى مع التطوير والتحديث وتحقيقاً لمستويات عالية من الكفاءة التشغيلية والإنتاجية.

رابعاً: المبادئ الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال:

لا بد أن تتوفر في أي نظام رقابة داخلية فعال وكفاء عدد من المبادئ الأساسية أهمها:

- 1- يتلاءم مع حجم المنشأة وطبيعة نشاطها.
- 2- يغطي كافة نشاطات المنشأة وعملياتها.
- 3- يشمل معايير مناسبة لمنع وقوع الأخطاء.
- 4- يشمل على آليات مناسبة تمكن من ضبط وإدارة المخاطر الناجمة عن نشاطات المنشأة.
- 5- يكون مدعماً بأنظمة معلومات وإتصالات تكفل تدقيق المعلومات بدقة.
- 6- يتلاءم مع الإطار المؤسسي بهدف ضمان التوافق مع أحكام القانون الذي يحكم عمليات المنشأة.
- 7- يكون مفصلاً وموثقاً بشكل كاف.
- 8- يحدد بوضوح الإجراءات التصحيحية عند الحاجة.

²⁵ أمين السيد ، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008م ، ص282.

المطلب الثاني: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية ومحدداتها:

إن تطور وإتساع نطاق نظام الرقابة الداخلية إنتجته عدة عوامل يقابلها عوامل أخرى تمثلت في محددات لنظام الرقابة الداخلية والتي تم التطرق لكل منها في فرع مستقل من قبل الباحث في هذا المطلب كالآتي:

الفرع الأول: العوامل المساعدة في تطور وإتساع نطاق نظام الرقابة الداخلية:

توجد مجموعة من العوامل التي ساعدت على تطور وإتساع نطاق الرقابة الداخلية من أهمها:

- 1- كبر حجم المنشأة وتعدد عملياتها وتعقدتها وإفصال الملكية عن الإدارة.
 - 2- تفويض السلطات والمسؤوليات لبعض الإدارات الفرعية.
 - 3- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة وسليمة.
 - 4- مسؤولية الإدارة عن حماية موارد وممتلكات المنشأة من العبث والسرقة والإختلاس وسوء الإستخدام والتي تتطلب وجود نظام رقابة داخلي سليم.
 - 5- حاجة المؤسسات الحكومية وإدارتها إلى بيانات دقيقة وسليمة لأغراض التخطيط والرقابة.
 - 6- تطور إجراءات المراجعة والتدقيق إذ تحولت من كاملة تفصيلية إلى إختبارية.
 - 7- إهتمام إدارة المنشأة ومراقبي الحسابات الخارجيين إهتماماً خاصاً بأنظمة الرقابة الداخلية والعمل على تدعيمها وتحسينها وحتى يمكن الإعتماد عليها.
- وكل هذه العوامل أدت إلى الإهتمام بنظم الرقابة الداخلية وتطويرها مفهوماً وأسلوباً وإجراءات⁽²⁶⁾.

الفرع الثاني: محددات نظام الرقابة الداخلية:

هناك العديد من المحددات لأي نظام رقابة داخلية من أبرزها:

- 1- محدد التكلفة: سعي الإدارة لعدم تجاوز كلفة نظام الرقابة الداخلية.
- 2- معظم الإجراءات الرقابية تصمم لمواجهة العمليات المتكررة.
- 3- إحتمال الخطأ البشري في تصميم أو تنفيذ النظام الرقابي بسبب الإهمال أو الخطأ في تقدير وفهم العمليات.
- 4- إمكانية الإلتفاف على الضوابط الداخلية من خلال تواطؤ موظف أو أكثر للقيام بعملية إحتيال مع أطراف من خارج أو من داخل الجهة.
- 5- التغييرات في الظروف دون تعديل الإجراءات الرقابية بما يتناسب مع هذه التغييرات.

²⁶ أمين خالد ، (علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية) ، دار الأوانل للطباعة والنشر ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2000م ، ص166.

المطلب الثالث: أنظمة الرقابة الداخلية ومكوناتها ومكوناتها:

وفي هذا المطلب فقد تناول الباحث أنظمة الرقابة الداخلية ومكوناتها ومكونات هيكل الرقابة

الداخلية في أفرع مستقلة لكلاً منها كالآتي:

الفرع الأول: أنظمة الرقابة الداخلية:

للمراقبة الداخلية أنظمة متعددة تنظم إجراءات العمل وضبطه في المنشآت والمتمثلة بمايلي:

أولاً: نظام الرقابة الإدارية.

ثانياً: نظام الرقابة المحاسبية.

ثالثاً: نظام الضبط الداخلي.

وقد تناول الباحث هذه الأنظمة بقليل من التفصيل فيما يلي:

*أولاً: نظام الرقابة الإدارية: والذي يشمل على الخطة التنظيمية والإجراءات والوثائق والسجلات المتعلقة بعمليات إتخاذ القرارات والتي تقود إلى الترخيص الإداري للعمليات بهدف تحقيق أهداف المنشأة،

ومن أهم الأساليب المستخدمة لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية (الموازنة التخطيطية ، التكاليف المعيارية ، دراسات الحركة والزمن ، الرقابة على الجودة ، البرامج التدريبية ، نظام تقييم الأداء ، الرسوم البيانية والكشوف الإحصائية).

*ثانياً: نظام الرقابة المحاسبية: وهو إختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات ودرجة الإعتماد عليها ، وتتبع عمليات صحة تسجيل وتبويب وتحليل وعرض البيانات المحاسبية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً⁽²⁷⁾،

ومن أهم الأساليب لتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية (نظرية القيد المزدوج ، إستخدام حسابات المراقبة ، أسلوب المصادقات ، مذكرات التسوية مع البنك ، فصل واجبات إدارة الحسابات عن الإدارات الأخرى ، التدقيق الداخلي ، إستخدام موازين التدقيق الدورية والفرعية).

*ثالثاً: نظام الضبط الداخلي: هو خطة تنظيمية وإجراءات هادفة إلى حماية أصول المنشأة من الإختلاس والتلاعب أو سوء الإستخدام وهي وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة⁽²⁸⁾،

ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه (نقسيم العمل ، المراقبة الذاتية ، التأمين على الممتلكات والموظفين الذين في حوزتهم العهد).

(ويرى الباحث أن من أهم العوامل لتحقيق فاعلية الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية هو نظام الضبط الداخلي).

²⁷ عبدالفتاح الصحن وآخرون ، (المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية) ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008م.

²⁸ التهامي طاهري ومسعود صدقي ، (المراجعة وتدقيق الحسابات) ، مرجع سبق ذكره ، ص168.

الفرع الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال:

من خلال تعريفات نظام الرقابة الداخلية التي تم تناولها فيما سبق يتضح وجود جوانب إدارية وأخرى محاسبية كمقومات أساسية لنظام الرقابة الداخلية السليم ، وهنا سيتم التركيز على نوعين من المقومات هما:

أولاً: المقومات الإدارية والتنظيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية الذي يشمل (هيكل تنظيمي كفاء ، كفاءة الموظفين ، معايير أداء سليمة ، نظام دقيق لمراقبة الأداء ، مجموعة السياسات والإجراءات لحماية الموجودات ، قسم التدقيق الداخلي).

ثانياً: المقومات المحاسبية والمالية لفعالية نظام الرقابة الداخلية والذي يشمل (نظام محاسبي سليم ، الوسائل الآلية المستخدمة ، الجرد الفعلي للموجودات ، الموازنات التخطيطية ، نظام التكاليف المعيارية).

الفرع الثالث: مكونات هيكل نظام الرقابة الداخلية:

ينبغي أن يتم الإرتقاء بدور نظام الرقابة الداخلية في الوحدات إلى توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص وتقويم الأنشطة المالية والإدارية والتشغيلية وتوفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها عن تنفيذ خططها بشكل صحيح وتفعيل دور الرقابة الداخلية في الإطلاع على تلك الخطط وإمكانية تدقيق تنفيذها أو مدى تحقيقها للأهداف المنشودة منها وتحديد المخاطر التي قد تواجه الوحدة في تحقيقها ومتابعة كيفية علاجها ، وحتى يتمكن نظام الرقابة الداخلية من تنفيذ تلك المهام وتحقيق الأهداف وحتى يتسم بالفعالية لابد من توافر مجموعة مكونات أساسية لتحقيق ذلك،

وفي هذا الفرع من المطلب الثالث سيتم إستعراض مكونات نظام هيكل الرقابة الداخلية وفقاً لتقرير لجنة (COSO) والذي يتكون من خمسة مكونات أساسية ومكوناتها الفرعية والمتمثلة بالتالي:

1- بيئة الرقابة (Control Environment):

والمقصود بها التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الإتجاه العام للإدارة العليا والمديرين لأي وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها للوحدة ، وتعتبر أساس كل المكونات الأخرى للرقابة الداخلية والتي تشمل(الأمانة ، الكفاءة ، فلسفة الإدارة ، الهيكل التنظيمي ، حدود السلطة والمسؤولية ، السياسات والإجراءات وإشتراك الإدارة العليا وإدارة المراجعة).

2- تقدير المخاطر (Risk Assessment):

والتي تعني أن تقوم الإدارة بتقييم المخاطر كجزء من تصميم نظام الرقابة الداخلية وتشغيله لتقليل الأخطاء والمخالفات وتشمل (تحديد الأهداف الرئيسية وتجزئتها للأنشطة الأولى وتحليلها للأنشطة التشغيلية والمالية الأخرى و تقدير الأحداث التي قد تطرأ وإحتمالات المخاطر والآليات التي تقلل فرص حدوثها وأثارها).

3- أنشطة الرقابة (Control Activities):

والتي تعني أن السياسات والإجراءات التي تحددها الإدارة لتحقيق أهداف الوحدة فضلاً عن السياسات والإجراءات الخاصة بالمكونات الأخرى والتأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على المخاطر التي تعيق تحقيق أهداف الوحدة وتشمل (إجراءات تنفيذ التوجيهات والتعامل مع المخاطر وتشغيل المعلومات بصورة سليمة (الترخيص ، المطابقات ، فحص الأداء ، التحقق ، فصل الوظائف)).

4- المعلومات والاتصال (Information And Communication):

يجب أن تكون المعلومات ملائمة ومحددة ومقدمة في الوقت المناسب وتتسم بدقة ومعدة بشكل يجعلها قابلة للإستخدام والمقارنة لتكون الإدارة فاعلة فضلاً عن إمكانية الوصول إليها سواء للعمليات المالية أو غير لمالية أو المتعلقة بعمليات داخلية وخارجية أو مرتبطة بظرف معين وتشمل (الإحتياجات من المعلومات وتوقيت ودورية الحصول عليها ، تصميم نظام المعلومات وشكل تقاريرها).

5- المراقبة (Monitoring):

تتعلق أنشطة المراقبة بالتقدير المستمر أو الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها وإمكانية تفعيلها بما يتلاءم مع متطلبات التغيير في الظروف المحيطة وتشمل (الرقابة المرنة ، الرقابة الصلبة ، التقويم الذاتي).

المطلب الرابع: معايير فعالية ومسؤوليات الرقابة الداخلية وطرق فحصها: الفرع الأول: معايير فعالية هيكل الرقابة الداخلية:

إن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية ومسؤولة عن تقييم مدى فعاليته وفقاً لمعايير فعالية الرقابة الداخلية الصادرة عن المنظمات المهنية والتي يمكن إيجازها فيمايلي:

1- معيار ضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية: والذي يتمثل في ضمان إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الثقة فيها أو الإعتماد عليها.
2- معيار تكامل مكونات أو أجزاء هيكل الرقابة الداخلية وذلك بأجزائه ومكوناته الخمسة بصورة متكاملة.

3- معيار فعالية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية.

4- معيار كفاءة إدارة المراجعة الداخلية: حيث لاشك بأن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للمراجعة الداخلية بالمنشأة وبما تملكه من خبرات ومؤهلات مناسبة بإعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية يحقق الفعالية في تصميم وتشغيل ومتابعة تشغيل هيكل الرقابة الداخلية خاصة إذا كانت تتبع أعلى سلطة في المنشأة.

5- معيار مدى إستخدام تكنولوجيا المعلومات والإستفادة منها.

الفرع الثاني: مسؤوليات نظام الرقابة الداخلية⁽²⁹⁾:

تتحمل عدة جهات المسؤولية تجاه نظام الرقابة الداخلية فيما يخص إجراءات التحقق من خصائص نظم الرقابة الداخلية وتنفيذها والتأكد من مدى فعاليتها وهذه الأطراف هي (الإدارة ، المراجع الداخلي ، المراجع الخارجي) ، والتي تم تناول كلاً منها بقليل من التفصيل فيمايلي:
أولاً: مسؤولية الإدارة تجاه نظام الرقابة الداخلية:

تتحمل الإدارة مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه ، وكذلك مسؤولية تعديل بعض الإجراءات الرقابية المستخدمة وفقاً لإختلاف الظروف حتى تستطيع مراقبة نشاط المنشأة.
ثانياً: مسؤولية المراجع الداخلي تجاه نظام الرقابة الداخلية:

يقوم المراجع الداخلي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينه وإحكامه وقد نصت معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة (IIA) على أن يتضمن مجال عمل المراجعة الداخلية فحص وتقويم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة والحكم على درجة متانته.

ثالثاً: مسؤولية المراجع الخارجي تجاه نظام الرقابة الداخلية:

²⁹ وجدان علي أحمد ، (دور الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة) ، رسالة ماجستير محاسبة ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الإقتصادية ، بحث منشور ، 2010/2009م ، ص50.

سبق أن أشرنا إلى أنظمة الرقابة الداخلية ومسؤولية المراجع الخارجي حول هذه الأنظمة تتضح من خلال مايلي:

- نظام الرقابة المحاسبية:

حيث يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية المراجعة ومدى دقة البيانات المحاسبية بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها... الخ ، وعلى المراجع الخارجي بذل العناية المهنية الخاصة لهذا الجانب كونه ذا أثر جوهري في عملية المراجعة المرتقبة.

- نظام الرقابة الإدارية: لايعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإداري في المنشأة محل الفحص ويكون مسؤولاً عن المسائل التي لها أثر واضح على النواحي المالية للمنشأة.

- نظام الضبط الداخلي: يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي. كما يمكن إعادة تصنيف أدوار ومسؤوليات أنظمة الرقابة الداخلية إلى أطراف داخلية في إطار المنشأة وكذا أطراف خارجية وكمايلي:

1- الأطراف الداخلية: وتشمل الأطراف الداخلية المعنية بتنفيذ نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة كلاً من الإدارة والمدققين الداخليين وبقية الموظفين بالمنشأة وكلاً له دور فاعل في هذا الجانب غير أن لإدارة المنشأة مسؤولية عامة عن تصميم وتطبيق وتنفيذ وتوثيق أنظمة الرقابة الداخلية بالشكل الملائم ، وقد يتضمن الهيكل التنظيمي للإدارة هيئات ولجان تدقيق وجميعها لها أدوار وتشكيلات متباينة وتخضع لتشريعات مختلفة في دول عديدة (Gov.intosi.9100).

2-الأطراف الخارجية: وهذه الأطراف الخارجية تحمل على كاهلها أمانة الرقابة الداخلية مثل الأجهزة العليا للرقابة المالية ومراقبي الحسابات والمشرعين وغيرهم ، فهم يساهمون في تحقيق أهداف المنشأة أو تزويدها بالمعلومات المفيدة لتنفيذ نظام رقابتها الداخلية ، ولكنهم غير مسؤولين عن وضع أو تشغيل نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة (Gov.intosi.9100)،والجدول رقم (4) يوضح الأطراف الداخلية والخارجية ومسؤولياتها في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية.

الأدوار والمسؤوليات عن نظام الرقابة الداخلية	
الأطراف الخارجية	الأطراف الداخلية
(1) أجهزة الرقابة العليا:	(1) إدارة المنشآت (المديرين):
- تعمل على تشجيع ودعم وضع أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة في الدوائر الحكومية ، ويعتبر تقييم أنظمة الرقابة الداخلية ضرورياً للالتزام بأجهزة الرقابة المالية بالقوانين وأعمال التدقيق المالي وتدقيق الأداء.	- هم مسؤولين مباشرة عن كافة أنشطة المنشأة بما في ذلك وضع أنظمة الرقابة الداخلية وتوثيقها وتبنيها مسؤولياتهم وفقاً لإختصاصاتهم داخل المنشأة وخصائص تلك المنشأة.
- تقوم أجهزة الرقابة المالية بإبلاغ ملاحظاتها وتوصياتها إلى أولئك المناط بهم مسؤولية الرقابة الداخلية.	
- تلعب دوراً إستراتيجياً في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية سواء بشكل مباشر أو غير مباشر وفقاً لمدى إتساع صلاحياتها الرقابية القانونية والهيكل الإداري للمنشأة.	

(2) مدققي الحسابات:
يقومون بتدقيق بعض الهيئات الحكومية في بعض الدول ، ويتعين عليهم وعلى هيئاتهم المهنية تقديم المشورة والتوصيات بخصوص الرقابة الداخلية.
(3) المشرعين وواضعي القوانين:
- يقومون بوضع القوانين والتوجيهات والسياسات التي تتبعها المنشأة والأطراف الخارجية أثناء قيامهم بأدوارهم ومسؤولياتهم المختلفة في الرقابة الداخلية.
- المساهمة في نشر الوعي العام بتعريف والأهداف التي تسعى لتحقيقها الرقابة الداخلية.
(4) الجهات الأخرى:
هي تتفاعل مع المنشأة مثل المستفيدين وتقوم بتزويدها بالمعلومات المتعلقة بتحقيق أهدافها.

(2) المدققين الداخليين:
- غالباً ما تؤسس بالإدارة وحدة التدقيق الداخلي بإعتبارها جزء من نظام الرقابة الداخلية وتستخدمها في مراقبة فعاليتها. يقومون بفحص فعالية الرقابة الداخلية والتوصية بالتحسينات رغم أنه ليست لهم مسؤوليات الإدارة العليا في وضع أنظمة الرقابة الداخلية والمحافظة عليها.
(3) الموظفين:
- يساهمون في الرقابة الداخلية التي تعتبر جزءاً واضحاً أو ضمناً من واجبات كل موظف.
- يجب أن يكونوا مسؤولين عن مشاكل تبليغ عمليات التشغيل ومخالفات قواعد السلوك أو تجاوز السياسات الموضوعية.
- يمكنهم تفعيل الرقابة الداخلية أثناء مايقومون بتطبيق ومراجعة تصحيح الضوابط الرقابية وأي تطبيقات خاطئة لها أثناء قيامهم بمهامهم اليومية ، وكذلك تحديد المشاكل التي تكون مواجهتها بالضوابط الرقابية وهي من أفضل الطرق.

جدول رقم (4) يوضح الأدوار والمسؤوليات المناطة بالأطراف الداخلية والخارجية تجاه نظام الرقابة الداخلية ((المصدر: هيكل الرقابة

الداخلية (COSO) ، إرشادات الأنتوساي (9100 للرقابة الداخلية)).

الفرع الثالث: طرق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

هناك عدد من الطرق المستخدمة في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتي يمكن تلخيصها مع مزاياها وعيوبها في الجدول رقم (5).

م	الطريقة	البيان	المزايا	العيوب
1	الإستبيان	يكون على شكل قائمة تضم إستفسارات تحوي على الأسس السليمة لمايجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية تقدم لموظفي المنشأة للإجابة عليها.	(1) سهولة التطبيق. (2) توفير الدقة. (3) طريقة مقبولة.	(1) عدم مراعاة الظروف الخاصة لكل منشأة كونها موحدة.
2	الملخص التذكيري	يقوم المدقق بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم دون تحديد أسئلة معينة.	(1) توفير الوقت دون ضياع المهم منها.	(1) لا تقود إلى التدين الكتابي لما هو عليه نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة. (2) لا تنطبق على المنشأة ذات الطبيعة الخاصة. (3) يعود للمدقق أعمال وضع الأسس والقيام بالإجراءات التي يراها مناسبة.
3	التقديري الوصفي	يقوم المدقق بوصف الإجراءات المتبعة بالمنشأة لكل عملية مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية.	(1) تحديد نقاط الضعف والنظم المستعملة ومحاسبتها.	(1) صعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة الداخلية والتأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة في ذلك التقرير.

جدول رقم (5) يوضح طرق وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

المطلب الخامس: نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات (IT): الفرع الأول: الأهمية والأهداف:

لقد أدى التطور السريع في استخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات إلى زيادة وسهولة إمكانية التلاعب في المعلومات المحاسبية علاوة على صعوبة إكتشافها ، ويعد استخدام الحاسوب في معالجة بيانات الرقابة الداخلية هدفاً لمبرمجي الحاسوب نظراً لما تتمتع به نظم المعلومات الرقابية من أهمية وخصائص و لزيادة الثقة في البرمجيات المستخدمة في معالجة ابيانات كما هو مخطط لها وتطويرها ، وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية التي لم تتحقق في العمل التقليدي وتطبيق الإبتكارات المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات في العمل الرقابي⁽³⁰⁾ ولا تختلف أهداف ومكونات وإجراءات الرقابة الداخلية في ظل استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية عنها في ظل استخدام النظام اليدوي إلا في طريقة وتنفيذ هذه المكونات والإجراءات ، لذا فإنها تعتبر هامة في نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية عن تلك المتبعة في النظم اليدوية⁽³¹⁾.

الفرع الثاني: مزايا ومخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية:

هناك العديد من المنافع من استخدام تكنولوجيا المعلومات لتحقيق فعالية وكفاءة الرقابة الداخلية يقابلها عيوب ومخاطر في استخدامها والتي يمكن إيجازها فيمايلي:

المزايا	العيوب
(1) تحسين الوقتية في توفير المعلومات في الوقت المناسب وزيادة الدقة بها.	(1) الإعتماد على برامج وأنظمة غير دقيقة أو غير ملائمة أو إعتماد دقة البيانات ذاتها.
(2) تحسين وتسهيل التحليل الإضافي للمعلومات.	(2) تغيير البيانات بشكل غير سليم (غير مصرح به) أو تغيير في البرامج والأنظمة.
(3) تخفيض الخطر الذي يحيط بإجراءات الرقابة.	(3) فقدان محتمل للبيانات أو حذفها بطريقة الخطأ أو دخول غير مسموح أو
(4) تحسين إمكانية الفصل المناسب بين المهام.	مصرح به إلى البيانات مما يؤدي إلى تدميرها أو تغييرها.
(5) إجراء حسابات معقدة وإمكانية تشغيل قدر هائل من المعلومات بوقت وكلفة أقل والحد من الأخطاء التشغيلية والحسابية.	(4) التشغيل للبيانات بصورة متماثلة تؤدي إلى تضخيم أثر الأخطاء وتراكمها.
(6) الإستفادة من الحاسب الآلي في تحقيق الرقابة الذاتية.	(5) الحاسوب يقوم بالعديد من المهام التي تتعارض مع مبدأ الفصل بين المهام.
(7) الإمكانيات الضخمة لتخزين البيانات.	(6) تتطلب بيئة تكنولوجيا المعلومات توافر الخبرات والمؤهلات المعينة في القائمين على تشغيل النظام والتدريب المستمر لهم لمواكبة التطورات.
(السرعة ، الدقة ، الموثوقية ، التوافق ، التخزين).	

³⁰ عبد الفتاح الصحن وآخرون ، (مرجع سابق) ، 2008م ، ص133.

³¹ ستيفن ، مارك ، (نظم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات) ، ترجمة: كمال الدين سعيد ، الرياض ، دار المريخ للنشر ، 2002م ، ص351.

المبحث الرابع مساهمة المنظمات الدولية والإقليمية المختصة في تطوير نظام الرقابة الداخلية

قدمت العديد من المنظمات الدولية والإقليمية المختصة بالرقابة الماليه والمهنية مساهمات عديدة في تطوير نظام الرقابة الداخلية تمثلت فيما صدر عنها من معايير وتوصيات ومقررات وإرشادات وتحديثها وتطويرها المستمر بما يواكب التطورات المتسارعة في البيئة الرقابية والأنشطة والأعمال والتكنولوجيا.

وفي هذا المبحث فقد تناول الباحث أهم وأبرز تلك المساهمات التي تمت من قبل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي) وكذا المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الأرابوساي) وغيرها وذلك في أربعة مطالب ، وعلى النحو التالي:

المطلب الأول: لجنة الأنتوساي للرقابة الداخلية.

المطلب الثاني: إرشادات الأنتوساي للرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: التوصيات الصادرة عن الأنتوساي والأرابوساي للرقابة الداخلية.

المطلب الرابع: المعايير الأخرى ذات الصلة.

المطلب الأول: لجنة الأنتوساي للرقابة الداخلية:

تضمن الهدف الإستراتيجي الأول للأنتوساي المعايير المهنية الإجبارية المحاسبية والمعايير الفنية والذي شمل كلاً من اللجان التالية:

- لجنة المعايير المهنية.
 - اللجنة الفرعية لمبادئ الرقابة المالية.
 - اللجنة الفرعية لمبادئ رقابة الإلتزام.
 - اللجنة الفرعية لرقابة الأداء.
 - اللجنة الفرعية المعنية بمعايير الرقابة الداخلية.
 - اللجنة الفرعية للمحاسبة وإعداد التقارير.
- ووفقاً لمقتضيات هذا البحث فسيتم التركيز على اللجنة الفرعية المعنية بمعايير الرقابة الداخلية⁽³²⁾.

اللجنة الفرعية المعنية بالرقابة الداخلية:

يتمثل هدف اللجنة الفرعية المعنية بمعايير الرقابة الداخلية والتي تأسست في العام 1984م بالتركيز على تطوير وتعزيز أفضل الممارسات في مجال الرقابة الداخلية ، وكذلك في ترسيخ قدر أكبر من المساءلة الإدارية الأكثر تركيزاً في القطاع العام وتتناول خطة عمل اللجنة الأنشطة التالية:

- تعزيز وترويج المعايير والإرشادات المهنية المعترف بها للرقابة الداخلية في القطاع العام.
- تطوير نماذج لإجراءات الرقابة الداخلية.
- توسيع مفاهيم إدارة المخاطر بالقطاع العام.
- تطوير مفاهيم الإبلاغ في مجال الرقابة الداخلية.
- تطوير منهاج اللجنة الفرعية والمحافظة عليها.

وقد ترأس اللجنة الفرعية جهاز الرقابة الأمريكي الذي يعد من أقدم الهيكليات في الأنتوساي لدى إنشاءها وحالياً يرأسها جهاز الرقابة البولندي وعضوية (28) جهاز رقابي شمل الدول العربية (عمان ، ليبيا ، مصر) إلى جانب عضو مراقب في اللجنة الفرعية من (معهد المراجعين الداخليين IIA). وقد صدر عن اللجنة الفرعية العديد من الإرشادات للرقابة الداخلية من سابق وتم إجراء عدد من الدراسات لتحديثها ، ومن ذلك ماتضمنته خطة اللجنة الفرعية المعنية بالرقابة الداخلية⁽³³⁾ للفترة (2014-2016م) تركزت على خمس مهام رئيسية محددة من قبل اللجنة التوجيهية للجنة المعايير المهنية في العام 2013م وهي:

³² أنظر للموقع الإلكتروني للجنة التالي: (<http://www.psc.intosai.org>) accessed in (5/12/2014).

³³ إجتماع اللجنة الفرعية للرقابة الداخلية التابعة للأنتوساي في ليتوانيا للفترة (27-28/أيار/2014م ، مجلة الرقابة ، الأنتوساي- يوليو 2014م.

- 1- مسودة معدلة لمعيار الحوكمة الرشيدة التابعة للأنتوساي (intosai,GOV-9110) على أساس نتائج المسح العالمي لسنة 2012م الذي وضعته اللجنة الفرعية في سنة 2013م من أجل تحديث المعيار.
- 2- مسودة الأدلة المعدلة حول إدارة المخاطر (معيار الحوكمة الرشيدة التابع للأنتوساي (9130)) على أساس مسح العام 2012م.
- 3- مراجعة معايير الحوكمة الرشيدة التابعة للأنتوساي (9100 ، 9120 ، 9140 ، 9150) والإقتراح الحالي للتتقيح الممكن.
- 4- دعم معايير الحوكمة الرشيدة التابعة للأنتوساي حول الرقابة الداخلية بشكل فاعل.
- 5- تطوير القاعدة الإلكترونية للجنة الفرعية.

المطلب الثاني: إرشادات الأنتوساي للرقابة الداخلية (معايير الحوكمة الرشيدة):

قامت منظمة الأنتوساي بأعمال المراجعة لمعايير الرقابة الداخلية وعبر اللجنة الفرعية المنبثقة عنها المعنية بالرقابة الداخلية التي تم إنشاؤها من أجل تشجيع وتعزيز أفضل الممارسات في مجال الرقابة الداخلية وتأسيس المساءلة الإدارية المركزية بالقطاع العام خاصةً بعد التحولات الحديثة التي طرأت على معايير الرقابة الداخلية بدءاً من صدور تقرير لجنة رعاية المنظمات (COSO) بعنوان (الرقابة الداخلية الإطار المتكامل) في العام 1992م والذي أخذته منظمة الأنتوساي كأساس في أعمال المراجعة والتعريف لمفهوم ومعايير الرقابة الداخلية بالقطاع الحكومي من ناحية ، والإسهام في الوعي العام بالرقابة الداخلية فيما بين الأجهزة الرقابية العليا من خلال ما صدر عن منظمة الأنتوساي من معايير وإرشادات بشأن الرقابة الداخلية بالقطاع الحكومي مع إضافة نوعية للإرشادات الصادرة في العام 1992م وتعريف لجنة (COSO) بالجوانب السلوكية لعمليات التشغيل والتي أصبحت من الأمور المؤكدة كثيراً من تسعينيات القرن المنصرم من ناحية أخرى.

وقد صدر عن منظمة الأنتوساي عدد من المعايير المتصلة بالرقابة الداخلية بالقطاع الحكومي تحت عنوان عام (معايير الحوكمة الرشيدة) والتي تمثلت فيما يلي:

م	الإرشادات	البيان
1	INTOSAI,GOV-9100	إرشادات الأنتوساي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي
2	INTOSAI,GOV-9110	تعليمات متعلقة بالتقارير حول فعالية الرقابة الداخلية
3	INTOSAI,GOV-9120	الرقابة الداخلية دليل يتعلق بالمساءلة بحسابات الإدارة العامة
4	INTOSAI,GOV-9130	الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية بالقطاع العام (معلومات إضافية حول إدارة المخاطر)
5	INTOSAI,GOV-9140	استقلالية التدقيق الداخلي بالقطاع العام
6	INTOSAI,GOV-9150	التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة المدققين الداخليين

ويرى الباحث أن تلك الإرشادات الصادر عن منظمة الأنتوساي قد أستوعبت أحدث المفاهيم والمعايير والممارسات في مجال الرقابة الداخلية خاصة مع تبنى المنظمة لآلية عمل مرنة لتطوير وتحديث تلك المعايير والإرشادات الصادرة عنها كلما كان ملائم ومطلوب.

وسيتم التطرق في هذا السياق لأهم وأبرز ماورد بتلك المعايير والإرشادات الصادرة عن منظمة الأنتوساي عن الرقابة الداخلية بالقطاع الحكومي ، وكما هو موضح في الجدول رقم (6).

رقم الوثيقة	الهدف	المبدأ	الإطار - المحتوي	الإنجاز
9100	أن التوجيهات بمعايير	تعتبر الوثيقة كتوصية	تتألف التوجيهات من ثلاثة أجزاء:	تم المصادقة عليها بمؤتمر

رقم الوثيقة	الهدف	المبدأ	الإطار - المحتوي	الإنجاز
	الرقابة الداخلية بالقطاع العام يجب أن تأخذ بعين الاعتبار كافة التطورات الهامة التي تم إنجازها في مجال الرقابة الداخلية من إدخال مفهوم تقرير لجنة رعاية المنظمات (COSO)	عامة للرقابة الداخلية حيث تشكل قاعدة عامة لتطوير نظام الرقابة الداخلية.	<ul style="list-style-type: none"> - تعريف وحدود الفعالية لنظام الرقابة الداخلية. - الأساس الهام لنظام الرقابة الداخلية (البيئة ، تقييم المخاطر ، الأنشطة الرقابية ، المعلومات والإتصال ، المراقبة). - المهام والمسؤوليات. 	الأنكوساي (18) في بودابست 2004م.
9110	في شهر جوان 1992م أنجزت الوثيقة وبعد خمس سنوات تم طلب من أعضاء الأنكوساي إسكمال وتقييم النتائج لها بدولهم ، وتقدم هذه الوثيقة نظرة حول إجابات (12) دولة.	تتعلق الوثيقة بتجارب أعضاء الأنكوساي بتطبيق معايير الرقابة الداخلية التي تمكن الأعضاء من تطوير وتحسين قدراتهم حيالها والتي تتسم بنوعية عالية ، وتقييمها بطريقة مناسبة.	تشكل معايير الرقابة الداخلية من قبل الأنكوساي إطار عام ، حيث تضمن الفصلين (1 ، 2) منها توجيهات بالمعايير النوعية ويشرح وجهات نظر الأعضاء حول تطبيقها والفصل الأخير يلخص الأجزاء الهامة لمنهج رقابي قوى للرقابة الداخلية.	تم المصادقة عليها بمؤتمر الأنكوساي (16) في منتيفيديو
9120	تمثل مدخلا للرقابة الداخلية للموظفين بالجهة الخاضعة للرقابة.	تعتبر الرقابة الداخلية وسيلة رقابية والتي تسمح بالتأكد من أن الأهداف قد تحققت.	<ul style="list-style-type: none"> - تقديم إطار عام للتأكيد على إنجاز رقابة فعالة. - توضيح المهام والمسؤوليات للموظفين والإدارة والمدققين الداخليين المتعلقة بالرقابة الداخلية. - تحديد أساليب الرقابة الداخلية. - إعداد قائمة للرقابة التي تسمح للتدقيق التأكد من أنه تم إتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان رقابة فعالة. - عرض مراجع حول المعلومات الإضافية. 	تم الإعداد والنشر من لجنة معايير الرقابة الداخلية سنة 2001م.
9130	ترسم إطار وتوصية من أجل تطبيق المبادئ الأساسية لإدارة المخاطر بالجهات وتوفر قاعدة أساسية لتقييمها.	تقدم خطوط توجيهية إضافية حول معايير الحوكمة حيث تشمل إطار عام يمكن من خلاله تطوير مبادئها ونظمها.	تعتبر بنية الوثيقة متطابقة مع الخطوط التوجيهية حول معايير الرقابة الداخلية بالقطاع العام (9100) ، حيث ورد في الفصل الأول مفهوم إدارة المخاطر بالجهات وتوسعها والفصل الثاني عرض عناصر إدارة المخاطر.	تم المصادقة عليها في مؤتمر الأنكوساي (19) في مكسيكو 2007م.
9140	تتوجه هذه الوثيقة إلى القضايا المتعلقة بالإستقلالية والموضوعية وتعتمد الإجراءات التي تسمح لتحقيقها.	تبين لماذا وكيف يمكن للمدققين الداخليين إنجاز مهامهم بدون أي ضغوط والحرية من أي تدخل من إدارة الجهة التابعين لها.	<ul style="list-style-type: none"> - تعريف الإستقلالية والموضوعية وضرورتها لأنشطة الرقابة الداخلية. - دور المراجعة الداخلية بصفة عامة وفي القطاع العام على وجه الخصوص. - معايير الإستقلالية والموضوعية. - تقدم مؤشرات لدور الإستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي. 	تم المصادقة عليها في مؤتمر الأنكوساي (20) في جوهانسبرغ 2010م.
9150	تقدم مؤشرات تتعلق بالتنسيق بين الأجهزة	- تستطيع أجهزة الرقابة والمدققين الداخليين	<ul style="list-style-type: none"> - التعريف والمسؤوليات لخدمات الرقابة. - أنواع التنسيق والتعاون. 	تم المصادقة عليها في مؤتمر الأنكوساي (20)

رقم الوثيقة	الهدف	المبدأ	الإطار - المحتوي	الإنجاز
	الرقابية العليا والمدققين الداخليين بالقطاع العام ، وتقرأ هذه الوثيقة في سياق المعايير الدولية (ISAS) والإطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF)	<p>من إنجاز نطاق كامل من عمليات الرقابة العامة ومع ذلك فإنه لدى أجهزة الرقابة دور إضافي يتمثل في فحص فعالية التدقيق الداخلي.</p> <p>- إذا ما تم الحكم على التدقيق الداخلي بأنه فعال فيجب بذل جهود لتحقيق التقسيم الأكثر ملائمة لواجبات التعاون بين أجهزة الرقابة والتدقيق الداخلي.</p> <p>- يتحمل جهاز الرقابة لوحده مسؤولية نتائج الرقابة وعن الأداء التي يعبر عنها.</p>	- معالجة مختلف مستويات التنسيق والتعاون.	في جوهنسبرغ 2010م.

جدول رقم (6) يوضح إرشادات الرقابة الداخلية الصادرة عن الأنتوساي⁽³⁴⁾

وفيما يلي نورد أهم ماورد بتلك المعايير والإرشادات والتي كان أبرزها إرشادات الأنتوساي حول معايير الرقابة اداخلية بالقطاع الحكومي (INTOSAI.GOV-9110) والتي تضمنت تعريف وأهداف الرقابة الداخلية ومكوناتها والقيود على فعاليتها والتي يمكن إستخلاص منها التالي:

(1) تعريف الرقابة الداخلية: حيث تضمن تعريف الرقابة الداخلية بأنها (عملية متكاملة تقدم بها إدارة وموظفي إحدى الجهات أثناء سعيها لأداء مهامها ويتم تصميمها بحيث توفر ضماناً معقولاً بأن الأهداف العامة يتم تحقيقها) ، ومن مضمون هذا التعريف يمكن إستنتاج عدة جوانب موضحة بالتالي:

(أ) تكامل عملية الرقابة الداخلية:

• أن الرقابة الداخلية تمثل سلسلة من الإجراءات التي تحدث بإستمرار وتتخلل أنشطة الجهات.

³⁴ المصدر (موقع المنظمة الإلكتروني (http://www.intosia.org)).

- يكون النظام فاعل إذا أُجري بنائه داخل هيكلية الجهات وإِعتباره جزءاً متمماً وجوهرياً وبما يحد من إضافة تكاليف جديدة لا داعي لها.
 - (ب) تأثير الإدارة وبقية الموظفين على الرقابة الداخلية:
 - أن الرقابة الداخلية أداة تستخدمها الإدارة وتتعلق مباشرة بأنشطة الجهة وبالتالي تعتبر الإدارة عنصراً هاماً من عناصر الرقابة الداخلية.
 - يلعب جميع الموظفين داخل المنشأة دوراً هاماً في هذا الجانب ويتأثر نظام الرقابة الداخلية بالطبائع البشرية وإحتياجات كل فرد منهم والتي تكون متباينة.
 - (ج) توفير الضمانات المقبولة:
 - أن إرشادات الرقابة الداخلية تعترف بأنه يمكن فقط إحراز مستوى (معقولاً) لضمان ذلك وتحت ظروف معينة تتعلق بالتكاليف والفوائد والمخاطر وأحكام تقديرية.
 - يعرف الضمان بأنه معقول عندما لا تزيد تكلفة الرقابة الداخلية عن الفوائد الناتجة عنها وقياس الفرص الضائعة.
 - (د) تحقيق الأهداف:
 - يتم تكييف الرقابة الداخلية لتحقيق سلسلة منفصلة ولكنها متداخلة من الأهداف العامة للمنشأة وهي أهداف يتم تطبيقها من خلال الأهداف الفرعية المحددة والوظائف والعمليات والأنشطة.
- (2) الأهداف العامة للرقابة الداخلية: تتمثل الأهداف العامة للرقابة الداخلية في أربعة أهداف عامة مع إيضاح معاني بعض مفرداتها موضحة فيما يلي:
- (أ) تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي وأخلاقي وإقتصادي وفعال ومؤثر:
- نظامية: أي بطريقة منظمة جداً ومنهجية.
 - أخلاقي: المبادئ والسلوك الأخلاقي.
 - إقتصادي: ألا تتسبب عمليات التشغيل في ضياع أو هدر المال أو تبذيره بالحصول على القدر المناسب والنوعية والتوقيت والمكان المناسب وبأقل كلفة.
 - الفعالية: الحد الأدنى من الأصول المستخدمة في تحقيق الأهداف (الحصول على أقصى عائد نوعي).
 - الأثر: تحقيق الأهداف الموضوعية فعلاً.
- (ب) إستيفاء محاسبة المسؤوليات:
- محاسبة المسؤوليات: عمليات يكون بموجبها المؤسسات الخدمية والأفراد مسؤولين عن قراراتهم وتصرفاتهم وإداراتهم للأموال العامة بعدالة ومن كافة جوانب الإدارة.
- (ج) الإلتزام بالقوانين واللوائح المعمول:
- يتعين على المنشأة أن تتبع العديد من القوانين واللوائح العامة المرتبطة بأعمالها وأنشطتها.

(د) تفادي خسارة الأصول:

- التي قد تتج عن الفاقد وسوء الإستغلال وسوء الإدارة والأخطاء والتلاعب والمخالفات.
- تشمل الأصول الأخرى مثل المعلومات والمستندات المصدرية والسجلات المحاسبية.

(3) القيود على فعالية الرقابة الداخلية: هناك عدد من القيود على فعالية الرقابة الداخلية من أهمها:

- العنصر البشري.
- القيود المفروضة على الموارد عند تصميم أي نظام رقابة داخلي.
- التغييرات التنظيمية داخل المنشأة ومواقف الإدارة.

(4) مكونات نظام الرقابة الداخلية الأساسية: والتي تتألف من خمس مكونات أساسية تمثل ما هو

المطلوب لتحقيق الأهداف وتلك المكونات متداخله فيما بينها وترتبط بعلاقة مباشرة بالأهداف التي تسعى الجهة لتحقيقها والتي يمكن بيانها وإيضاحها فيما يلي:

(أ) البيئة الرقابية: التي تحدد أسلوب الجهة وتؤثر على الوعي الرقابي لموظفيها ، وتعتبر الأساس لجميع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى وتتمثل عناصرها (النزاهة والمهنية والقيم ، الكفاءة ، إتجاهات الإدارة العليا ، الهيكل التنظيمي ، سياسات وممارسات الموارد البشرية).

(ب) تقييم المخاطر: هي عملية التعرف على المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الجهة وكيفية مواجهتها بشكل ملائم والتقييم المستمر لها وتتمثل عناصرها (التعرف على المخاطر ، تقييم المخاطر وأهميتها وتكرارها ، تقييم ميل الجهة للمخاطر ، تطوير حلول لمواجهة المخاطر).

(ج) الأنشطة الرقابية: وهي سياسات وإجراءات موضوعة لمواجهة المخاطر وإنجاز الأهداف ولتكون فعالة يجب أن تكون ملائمة ومتناسقة وذات إختصاصات وفق عمليات تخطيط دورية وقليلة التكاليف وشاملة ومعقولة مع أهداف الجهة بشكل عام ، وتتمثل عناصرها (التفويض بالصلاحيات ، الفصل بين المهام ، عمليات التحقق ، تسوية أرصدة الحسابات ، مراجعة الأداء التشغيلي ، الرقابة على إستخدام الأصول والسجلات ، مراجعة العمليات التشغيلية والأنشطة ، الإشراف).

(د) المعلومات والتبليغ: حيث يراد بالمعلومات التسجيل الفوري والتصنيف الملائم للمعاملات المالية والأحداث حتى تكتسب المعلومات مصداقية وذات علاقة ، أما المراد بالتبليغ بأن يجب أن يتدفق التبليغ الفعال عن الجهة نزولاً وصعوداً ويتخلل هيكلها وأجزاءها بالكامل وبوضوح.

(هـ) المراقبة: بمرور الوقت من الضروري مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية لتقييم جودة أداءها من خلال أنشطة دورية أو منفصلة أو مزيج منهما.

المطلب الثالث: التوصيات الصادرة عن المنظمات الدولية والإقليمية لأجهزة الرقابة المالية العليا بشأن الرقابة الداخلية:

صدر عن منظمة الأنتوساي على وجه الخصوص أو الأرابوساي العديد من التوصيات بشأن تطوير نظام الرقابة اداخلية بالجهات الخاضعة لرقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة توجت في شكل مقررات ومخرجات صدرت عنها في مؤتمراتها المتعاقبة والتي يمكن إيجازها فيمايلي:

الفرع الأول: التوصيات والإعلانات الصادرة عن الأنتوساي:

أن من أهم مقررات التوصيات والإعلانات الصادرة عن الأنتوساي ذات الصلة بالرقابة الداخلية ماورد في إعلان نيودلهي الصادر في شهر نوفمبر من العام 1994م حول المبادئ الأساسية للإرتقاء بمحاسبة فعالة ونظام ملائم للرقابة الداخلية في القطاع الحكومي (ترجمة ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية) ، وقد خلص ماورد في الإعلان إلى مايلي:

- 1- أن العوامل المتمثلة في التخطيط السليم وفي الميزانية وفي الرقابة الداخلية وفي نظم المحاسبة والتقارير تساعد وتسهل عملية المساءلة في القطاع الحكومي.
- 2- هناك دور مزدوج للأجهزة العليا للرقابة يتمثل في كونها أداء مهمة لضمان المساءلة وفي كونها مساعداً ومعاوناً للجهة الحكومية.
- 3- في الوقت التي تتحمل فيه الجهة الحكومية مسؤولية إنشاء وتطوير أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية يجب على الأجهزة العليا للرقابة التأكد من أن هذه الأنظمة فعالة ومناسبة وذلك من خلال مراجعتها وإقتراح التحسينات عليها.
- 4- الحاجة إلى التدخل من قبل الأجهزة العليا للرقابة وبشكل فعال لتحسين أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية.

كما تضمن الإعلان العديد من الموجهات العامة بشأن الإرتقاء بمحاسبة فعالة ونظام ملائم للرقابة الداخلية بالقطاع العام من أبرزها التالي:

- 1) يعتبر وجود هيكل فعال ومناسب للرقابة الداخلية أمر حيويًا وهاماً لكي تضمن الجهة الحكومية تحقيق أهدافها ورفع الإعتماد عليه حول أنشطتها إلى جانب مساعدته في جانب التحقق والمساءلة.
- 2) يجب على الأجهزة العليا للرقابة الماليه أن تعمل على:
 - (1/2) تشجيع وجود أحكام في الدستور وفي التشريعات الأخرى للتأكيد على مسؤولية الجهات الحكومية في إيجاد نظام محاسبي فعال ونظام رقابة داخلي مناسب ، والعمل بهما وإخضاعهما لعملية المراجعة المستمرة للقيام بإدخال التحسينات عليها كلما كان ذلك مطلوباً.
 - (2/2) أن تضع من خلال قواعد التدقيق التي تعمل بها معايير مراجعة الأنظمة المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية كجزء هام لعمليات تدقيق الأداء والتدقيق المالي ، وكذا نشر أدلة إرشادية مفصلة تتضمن معايير وإستراتيجيات التقييم في كل من عمليات التدقيق اليدوية والآلية بغرض مساعدة المدققين والمراجعين.
 - (3/2) أن تقوم بقدر المستطاع بأبحاث في مجال المحاسبة والتدقيق بما يجعلها على إتصال بالأجهزة المحاسبية المتخصصة.

- (4/2) أن تقوى علاقتها بفرق التدقيق الداخلي بغرض دعمها لتكون أكثر فاعلية ، وأن تقوم فعالية عملياتها لتحدد مدى التعويل عليها إذا ما استخدمت نظم تدقيق تقوم على المخاطر.
- (5/2) أن تشجع على قيام وحدات قوية للتدقيق الداخلي تكون على مستوى عالي من الناحية التنظيمية وتتمتع باستقلال وظيفي ودعم إداري ، كما يجوز مدها بالإرشادات والمساعدات الفنية كلما كان ذلك مناسب.
- (6/2) أن توجد وتستخدم إجراءات داخلية لتطمئن بنفسها على وجود عمليات التدقيق بغرض التركيز على إيجاد نظام محاسبي سليم وعمليات رقابة داخلية سليمة وإيلاء العناية الخاصة في عمليات التدقيق لهيكل الرقابة الداخلية.
- (7/2) أن تعمل على توفير الفرص الملائمة لمنتسبيها من أجل تطوير قدراتهم وصقل مهاراتهم وخاصة في ظل أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية المعقدة إلى جانب توفيرها لفرص تدريبية للمحاسبين والمراجعين من منتسبي الجهات الخاضعة لمراجعتها.
- هذا بالإضافة لعدة موجهات أخرى.

((ويرى الباحث أن ماورد في هذا الإعلان من توصيات وموجهات عامة لإيجاد نظام ملائم للرقابة الداخلية كان مساهمة متقدمة من منظمة الأنتوساي والأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية التابعة لها في تطوير نظام الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة للرقابة ، وملائم إلى حد كبير خاصة للفترة الزمنية الصادر بها الإعلان وشمل إطار عام لنظام رقابة داخلي فاعل ودور الأجهزة العليا للرقابة المالية حياله)).

الفرع الثاني: المعايير والتوصيات الصادرة عن الأربوساي بشأن الرقابة الداخلية:

صدرت عن المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عدد من القرارات وكذا التوصيات بشأن نظام الرقابة الداخلية منها ماكان وفقاً لإصدارات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أو ما صدر عن المنظمة العربية عبر لجنة المعايير المهنية المنبثقة عنها أو التوصيات الصادرة عنها في إجتماعاتها المتعاقبة للموضوعات الفنية والتي شملت نظام الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة للرقابة ومنها ماتضمنته الورقة القطرية المقدمة إلى الدورة العادية الخامسة للجمعية العامة للأربوساي (يونيو/1995م) المنعقدة في بيروت حول تقويم نظم الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة والمقدمة من كلاً من الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية وديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية وبموجبها صدر عن الجمعية العامة عدد من التوصيات بشأن الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة للرقابة⁽³⁵⁾ أبرزها التالي:

³⁵ مجلة الرقابة الشاملة العدد (122) ، ص15.

- (1) ضرورة إيجاد الوسيلة المناسبة التي تتفق مع ظروف كل جهاز رقابي عضو في المنظمة بما يضمن تطبيق الجهات الخاضعة للرقابة لنظم رقابة داخلية كافية وقوية بما يعود بالنفع على تلك الجهات ورفع كفاءة الأداء فيها ويدعم الدور الذي تؤديه الأجهزة العليا للرقابة المالية.
- (2) ضرورة إنشاء وتنظيم للمراجعة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة وربطها بالإدارة العليا لإعطائها القدر الكافي من الإستقلال ودعمها بالإمكانيات المادية والبشرية.
- (3) السعي إلى وضع معايير تقويم نظم الرقابة الداخلية من خلال الجهاز الأعلى للرقابة المالية ومعايير عامة وموحدة لها من خلال المجموعة العربية.
- (4) تشجيع التعاون بين مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة والمراجعين الداخليين بالجهات الخاضعة للرقابة.
- (5) تنمية الموارد البشرية بالأجهزة العليا للرقابة وتدريبهم وتأهيلهم وتطوير قدراتهم للقيام بفحص وتقويم نظم الرقابة الداخلية خاصة في الجهات التي تستخدم الحاسوب.
- (6) ضرورة تبادل الخبرات والتجارب والأبحاث بين الأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال تقييم وفحص نظم الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة للرقابة.

المطلب الرابع: المعايير الأخرى ذات الصلة:

صدرت عن الأنتوساي أو المنظمات المهنية والدولية الأخرى عدة معايير أخرى ذات صلة بنظام الرقابة الداخلية بخلاف ماسبق التطرق إليه في هذا المبحث ، ومن أبرزها:

الفرع الأول: المعايير الأخرى الصادرة عن الأنتوساي:

صدرت عن منظمة الأنتوساي معايير أخرى ذات صلة بالرقابة الداخلية يمكن إيجازها في

الجدول رقم (7)،

المعيار	أهم ماورد بالمعيار عن الرقابة الداخلية
1- المعيار الدولي للأجهزة العليا (1) إعلان ليما ، القسم (3) ، الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية.	ويعالج المعيار في القسم (3) منه أن الرقابة الداخلية يتم إرساؤها ضمن كل هيئة حكومية وأن الأجهزة العليا للرقابة الماليه هي مرافق للرقابة الخارجية والتي توكل إليه مهمة فحص فعالية الرقابة الداخلية.
2- المعيار الدولي للأجهزة العليا (200) المعايير العامة في الرقابة الحكومية ومعايير ذات أهمية أخلاقية.	ويعالج المعايير العامة في الرقابة الحكومية وهي معايير تصف المؤهلات التي ينبغي أن تتوفر لدى المدقق أو المؤسسة الرقابية حتى يتسنى لها تنفيذ المهام المتعلقة بالمعايير الميدانية والمعايير الخاصة بإعداد التقارير بطريقة كفاءة وفعالة.
3- المعيار الدولي للأجهزة العليا (1260) الإتصال مع الجهات المسؤولة عن الحوكمة (تم المصادقة عليه في مؤتمر الأنتوساي (19): مكسيكو ، 2007م.	يعالج إلتزامات المدقق في التواصل مع الأجهزة المسؤولة عن الحوكمة في نطاق الرقابة المالية العامة بما أن المعايير (ISAS) يتم تطبيقها بشكل مستقل عن بنية الحوكمة أو حجم الوحدة ، والأخذ بالإعتبارات الخاصة عن مشاركة كافة المسؤولين عن الحوكمة وإدارة الوحدة.
4- المعيار الدولي للأجهزة العليا (1265) إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة والإدارة عن جوانب النقص في الرقابة الداخلية (تم المصادقة عليه في مؤتمر الأنتوساي (20) ، جوهنسبرغ: 2010م).	والذي يعالج واجبات المدقق المتعلقة بالإتصال بصورة ملائمة بالأشخاص المسؤولين عن الحوكمة وكذلك إدارة التناقض بالرقابة الداخلية التي لاحظها من خلال الرقابة على البيانات المالية.
5- المعيار الدولي للأجهزة العليا (1610) إرشادات الرقابة المالية - الإعتبارات الخاصة - إستخدام عمل المدققين الداخليين (مؤتمر الأنتوساي (20) جوهنسبرغ: 2010م).	يعالج مسؤوليات المدقق الخارجي المتعلقة بعمل المدقق الداخلي ومايقرره المدقق الخارجي وفقاً للمعيار (315) وتحديد وتطبيق الإخطار والنقائص ذات الصلة من خلال معرفة الوحدة ومحيطها وأن وظيفة التقيق الداخلي يحتمل أن تكون ذات طبيعة مفيدة للعملية الرقابية.

جدول رقم (7) يوضح أهم المعايير الأخرى الصادرة عن الأنتوساي للرقابة الداخلية⁽³⁶⁾

الفرع الثاني: إصدارات المنظمات المهنية الأخرى بشأن نظام الرقابة الداخلية:

هناك العديد من المنظمات الدولية والمهنية والتي صدرت عنها عدد من المعايير والأدلة الإرشادية للرقابة الداخلية ومنها التي إستندت عليها منظمة الأنتوساي في إصدار إرشاداتها للرقابة الداخلية ، وكما هو الحال مع مخرجات لجنة رعاية المنظمات (COSO) للإطار المتكامل للرقابة الداخلية بشكل رئيسي بالإضافة لمفردات ومخرجات المنظمات المهنية الأخرى ، والتي منها التالي:

إصداراتها للرقابة الداخلية	المنظمة الدولية والمهنية
----------------------------	--------------------------

³⁶ المصدر: المعايير المهنية المتاحة على موقع منظمة الأنتوساي على شبكة الأنترنت.

الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)	1- المعيار الدولي للتدقيق (610). 2- الحوكمة في القطاع العام: منظور الهيئة الحاكمة ، 2001م.
معهد المدققين الداخليين (IIA)	1- الإطار الدولي للممارسات المهنية. 2- دور الرقابة في حوكمة القطاع العام ، 2006م. 3- الإستقلالية الموضوعية: إطار عمل المدققين الداخليين ، 2001م.
مكتب المساءلة الحكومي الأمريكي	- دليل الرقابة المالية ، القسم (650) ، إستخدام عمل الآخرين.

المبحث الخامس

الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر والتدقيق الداخلي

تعتبر الحوكمة وإدارة المخاطر من المفاهيم الحديثة في عصر الشفافية والمساءلة وترتبط بعلاقة وثيقة بنظام الرقابة الداخلية وكذا التدقيق الداخلي بالجهات والتي تسعى مجتمعة إلى الإستخدام الأمثل للموارد وللأغراض المخصصة وترشيد القرارات وتعزيز المسألة وتجويد وتحسين الخدمات المقدمة... الخ.

وفي هذا المبحث فقد تناول الباحث مفاهيم وتعريف وأهداف وأهمية كلاً منها وعلاقتها بنظام الرقابة الداخلية ، وذلك في أربعة مطالب وعلى النحو التالي:

المطلب الأول: الحوكمة.

المطلب الثاني: إدارة المخاطر.

المطلب الثالث: التدقيق الداخلي.

المبحث الرابع: علاقة نظام الرقابة الداخلية بالحوكمة وإدارة المخاطر والتدقيق الداخلي.

المطلب الأول: الحوكمة بالقطاع الحكومي:

أن الحوكمة المؤسسية هي أحد الركائز الأساسية التي تستند عليها الإدارة الحكومية الرشيدة والنمو الإقتصادي وتعتبر مؤشر هام على الأداء والنمو الإقتصادي الفاعل وقد تعالت الأصوات عبر العالم للمطالبة بالمساءلة بالقطاع الحكومي نتيجة الموازنات الحكومية الخاضعة للتدقيق وفضائح الفساد والزيادة الكبيرة في أنشطة مواقع التواصل الإجتماعي والتشريعات التي تصدر في مختلف أنحاء العالم بهدف مكافحة الفساد وغيرها ، بالإضافة لما شهدته المساءلة والمسؤولية من توسع سريع وبالتالي أصبح من الضرورة وجود نظام حكومي ذا أداء وظيفي جيد ، له القدرة على تقديم خدمات تتسم بالجودة وتلبي إحتياجات الموظفين وبحيث تكون محفزاً للنمو وحصيفاً في إدارة الموارد المالية في آن واحد.

وفي هذا المطلب تطرق الباحث إلى تعريف مفهوم الحوكمة وأهميتها وأهدافها ومتطلباتها:

الفرع الأول: تعريف وأهمية الحوكمة:

تعريف الحوكمة بأنها مجموعة من المسؤوليات والممارسات التي تضطلع بها وتمارسها الهيئة الإدارية بهدف:

1- توفير التوجه الإستراتيجي.

2- ضمان تحقيق الأهداف.

3- التأكد من أن المخاطر قد أديرت بشكل مناسب.

4- التحقق من أن موارد المنشأة قد أستخدمت بشكل مناسب.

ويعكس هذا التعريف جانبي الحوكمة وهما (الأداء والتوافق) ((دليل الممارسات الجيدة الدولية - تقييم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت صادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC - يونيو 2012م) ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) - يوليو 2013م))،

وتتمثل أهمية وأهداف الحوكمة في القطاع العام في التالي:

- 1) تعزيز الإستخدام الكفاء للموارد وترسيخ مبدأ المساءلة عن إدارة هذه الموارد وتحسين إدارة الخدمات وأسلوب تقديمها وبالتالي تحسين جودة الحياة والمعيشة.
- 2) إنها تعد حتمية لبناء الثقة في مؤسسات القطاع العام وإذا ما كانت تسعى لتكون فعالة في السعي لتحقيق أهدافها.
- 3) تؤدي إلى إدارة سليمة وإداره أفضل للثروات والشؤون العامة وبالتالي تحقيق نتائج أفضل للمواطنين.

الفرع الثاني: متطلبات الحوكمة بالقطاع الحكومي:

- أن هدف القطاع الحكومي في إطار الحوكمة والإدارة الرشيدة وإرساء إستراتيجية شاملة ترتكز على الإستقامة والشفافية والمساءلة تتطلب مايلي:
- 1- التعريف المناسب للإستراتيجية والأهداف وبما في ذلك معايير واضحة لجودة الخدمات وتحديد واضح لمؤشرات تقييم الأداء الرئيسية.
 - 2- هيكل تنظيمي واضح يوضح خطوط محددة للتسلسل القيادي والعمليات والأدوار والمسؤوليات.
 - 3- إدارة المواهب والقدرة الفاعلة على جذبها وتنميتها.
 - 4- نشر السلوك الأخلاقي.
 - 5- التركيز على خطوط الدفاع (الرقابة الداخلية ، إدارة المخاطر ، التدقيق الداخلي ، الرقابة الحكومية) التي تضمن الإنصياح للقوانين واللوائح السارية وتنفيذ أكبر قدر من الرقابة وتعزيز إدارة المخاطر والتكامل بين أعمال التدقيق الداخلي والخارجي.
 - 6- التعريف الواضح للمساءلة والشفافية وإنتهاج السياسات والمعايير المحاسبية الملائمة إلى جانب المعايير الواضحة لقياس الأداء.

المطلب الثاني: إدارة مخاطر الجهات بالقطاع العام:

الفرع الأول: مقدمة:

يتم تداول إدارة المخاطر في الكثير من الأحيان عبر جهات حكومية عدة وعلى أعلى المستويات الإدارية ، بالتركيز على شفافية الجهات الحكومية وإيفائها بواجباتها وبلوغ أهدافها وضمن تقديم الخدمات النوعية والكفؤ للجمهور ، والتحول من محاربة الحرائق وتحديد المخاطر ضمن أطر سطحية إلى ثقافة التخطيط الإستراتيجي والتحدي المستمر لتحسين سير العمل والتعاون كفريق واحد ذا رؤية متناسقة وفعالة ، ومن المفاهيم الشائعة في معظم القطاعات الحكومية بالعالم مقارنة مع القطاع الخاص مفهوم روتينية القطاع العام وتمتعه بدعم الحكومة وخضوعه الصارم للقوانين واللوائح مما يؤدي إلى إستنتاج البعض إلى عدم الحاجة لإدارة المخاطر في القطاع الحكومي⁽³⁷⁾ غير أنه:

- 1) العولمة: فحتى القطاع الحكومي يخضع للمقارنات مع قطاعات أخرى من ناحية الخدمات، الكفاءة، التواصل مع الجمهور ... الخ.
- 2) شح الموارد: حتى مع الدعم الحكومي فالموارد البشرية والأصول الثابتة والموازنات المالية لديها حدود وعلى الإدارة إستغلالها بالشكل الصحيح والحفاظ عليها.
- 3) المسؤولية والمساءلة: فحتى لو أن القطاع الحكومي غير معنى بتحقيق الأرباح ، إلا أن مسؤولية الإدارة تجاه الجمهور وحماية المصالح العامة وتطوير مستوى المعيشة تمثل هدفاً حساساً لايمكن التغاضي عن تحمل ومساءلة الإدارة عنه.

³⁷ ريموندهايل ، ترجمة غالب المصري: تطبيق إدارة المخاطر في القطاع الحكومي ، مجلة المدقق الداخلي - الشرق الأوسط ، مارس 2014م ، ص20.

الفرع الثاني: تعريف إدارة مخاطر الجهات:

لقد عرف معيار الأيزو رقم ((ISO – STANDARD) 2009م: 31000)) والخاص بإدارة المخاطر بأنها أنشطة متناسقة لتوجيه ورقابة المنشأة فيما يتعلق بالمخاطر (تقويم وتحسين الرقابة الداخلية ، IFAC ، يوليو 2012م) ، في حين أن إرشادات الأنتوساي رقم (9130) قد عرفها وفقاً (نموذج COSO لإدارة مخاطر الجهات 2004م) بأنها عملية تتم من جانب مجلس إدارة الجهة ، والإدارة وغيرهم من الموظفين ، تطبق في بيئة إستراتيجية داخل الجهة ، بهدف تحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على الجهة وإدارة المخاطر لتكون في إطار مقدار المخاطر التي يمكن أن تقبل الجهة تحملها لتقديم ضمانات معقولة فيما يتعلق بتحقيق أهداف الجهة) (COSO : 2004 : 2) ، وينص دليل الأنتوساي لمعايير الرقابة الداخلية إلى إمكانية تقسيم الأهداف إلى أربع فئات:

- 1- الإستراتيجيات - رفع مستوى الأهداف بما يدعم و يتماشى مع مهمة الجهة.
- 2- أداء المهام - تنفيذ المهام بشكل منتظم وأخلاقي وإقتصادي ويتسم بالكفاءة وحماية الموارد من الخسائر وسوء الإستخدام والضرر.
- 3- التوثيق - الإعتماد على الوثائق والتقارير بالإضافة إلى مسؤولية الوفاء بالإلتزامات.
- 4- الإذعان - الإمتثال للقوانين والأنظمة السارية والقدرة على التصرف وفقاً لسياسة الحكومة.

الفرع الثالث: فوائد إدارة مخاطر الجهات وتطبيقها وعلاقتها بالرقابة الداخلية:

تعتبر المؤسسات الأكثر كفاءة في إدارة المخاطر هي التي لديها القدر الأكبر على إستمرارية نجاحها ونموها وتحقيق أهدافها ومن هذا المنطق فمن فوائد إدارة مخاطر الجهات:

- 1) الزيادة في ربط الأهداف والعمليات التشغيلية بالرؤية الإستراتيجية للمؤسسة.
- 2) التواصل الكفؤ ما بين الجهات المختلفة بالمؤسسة لمتابعة تطبيق خطط التحكم بالمخاطر ومدى تأثيرها.
- 3) زيادة الوعي بالصلة ما بين الأهداف الموضوعية والعمليات والنتائج.
- 4) تحسين قدرات متخذي القرار إستناداً على معلومات أكثر شمولية وشفافية.

مع العلم بأن هناك عدة مناهج دولية لإدارة المخاطر غير أن منهجية المعيار (أيزو 31000) تعتبر ذات القابلية الأكبر للتطبيق لدى الجهات الحكومية ، لبساطة النموذج في توضيح دورة إدارة المخاطر ، والطبيعة المباشرة لها في مقارنة المخاطر ، وربطها بالجهات المعنية⁽³⁸⁾.

وترتبط إدارة مخاطر الجهات بعلاقة وثيقة بنظام الرقابة الداخلية تتمثل فيما يلي:

- إدارة مخاطر الجهات في كثير من النواحي يمكن إعتبارها تطوراً طبيعياً لنموذج الرقابة الداخلية.
- ستسعى معظم الجهات إلى التطبيق الكامل لنموذج الرقابة الداخلية قبل تنفيذ المفاهيم الكامنة في إدارة المخاطر بالجهات.
- تعتبر الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من إدارة مخاطر الجهات.

³⁸ (تطبيق إدارة المخاطر بالقطاع الحكومي) ، مرجع سابق ، مجلة المدقق الداخلي ، مارس 2014م.

- يشمل إطار عمل إدارة مخاطر الجهات الرقابة الداخلية.

الفرع الرابع: مكونات إدارة مخاطر الجهات:

تتألف إدارة مخاطر الجهات من ثمانية عناصر مترابطة ، وهي مستمدة من الطريقة التي تدير فيها الإدارة أعمالها وتتكامل مع العملية الإدارية (INTOSAI,9130) والمكونات ((البيئة الداخلية / بيئة المخاطر ، وضع أو تحديد الأهداف ، تعريف الأحداث ، تقييم المخاطر ، الإستجابة للمخاطر ، الأنشطة الرقابية ، المعلومات والإتصالات ، المراقبة)).

وفي سبيل تطبيق تلك العناصر ، ينبغي أن تنظر الجهة إلى كامل نطاق أنشطتها في جميع مستويات المنظمة ، كما ينبغي أن تدرس المبادرات والمشاريع الجديدة بإستخدام إطار عمل إدارة المخاطر بالجهات ، كما تجدر الإشارة هنا إلى أن نموذج إدارة مخاطر الجهات يتجاوز دليل الأنتوساي الإرشادي حول الرقابة الداخلية في عدد من المجالات أهمها:

- 1) التوسع في فئات الأهداف ، وإشتماله على تقارير أكثر إكتمالاً ، ومعلومات غير مالية ، ووجود الأهداف الإستراتيجية.
- 2) توسع عناصر تقييم المخاطر وتقديم مفاهيم مختلفة للمخاطر ، مثل قابلية التعرض للخسائر ، وتحمل المخاطر ، والإستجابة للمخاطر.
- 3) التأكيد على أهمية المديرين المستقلين في المجلس وتحديد أدوارهم ومسؤولياتهم.

المطلب الثالث: التدقيق الداخلي:

الفرع الأول: تعريف وأهمية التدقيق الداخلي:

- يعرف معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي بأنه (نشاط وإستشارة مستقلة وموضوعي مصمم لإضافة قيمة إلى عمليات المؤسسات وتحسينها وأنه يساعدها في إنجاز أهدافها عن طريق إعتقاد منهج نظامي ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة.
- أن وظيفة التدقيق الداخلي في القطاع العام مطالبه بمساعدة المؤسسات في تحسين عملياتها وتشكل مهمة التدقيق أحد عناصر الحوكمة القوية للقطاع العام وتلعب دوراً مهماً في المساءلة بإتجاه العامه.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي:

تسعى وظيفة التدقيق الداخلي في أي تنظيم إلى الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذا التنظيم الإداري ، كما يمكن القول أن القائمين على وظيفة التدقيق الداخلي يسعون إلى تحقيق ذلك من خلال الأهداف التالية:

- 1- مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية.
- 2- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.

- 3- تحديد مدى إلتزام العاملين بسياسات المؤسسة وإجراءاتها.
- 4- حماية الأصول.
- 5- منع الغش والأخطاء وإكتشافها إذا ما وقعت.
- 6- تحديد مدى الإعتقاد على نظم المحاسبة والتقارير المالية والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر وبدقة عن الواقع.
- 7- القيام بمراجعة منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة ورفع تقارير عن النتائج والتوصيات للإدارة العليا.
- 8- تحديد مدى الإلتزام بالمتطلبات الحكومية الإجتماعية.
- 9- تقييم أداء الأفراد بشكل عام.
- 10- التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد مجالات المراجعة.
- 11- المشاركة في تخفيض التكاليف ومنع الإسراف والتبذير ووضع الإجراءات اللازمة لها.

الفرع الثالث: وظيفة التدقيق الداخلي في أدبيات الأنتوساي:

أصدرت منظمة الأنتوساي العديد من المعايير والإرشادات والتوصيات بشأن وظيفة التدقيق الداخلي بالجهات الخاضعة لرقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية ومنها الواردة في إعلان نيودلهي/1994م حول المبادئ الأساسية للإرتقاء بمحاسبة فعالة ونظام ملائم للرقابة الداخلية بالقطاع الحكومي من حيث تشجيع الأجهزة العليا للرقابة المالية على قيام وحدات قوية للتدقيق الداخلي تكون على مستوى عالي من الناحية التنظيمية وتتمتع بإستقلال وظيفي ودعم إداري وتقوية علاقتها بها بغرض دعمها ومدتها بالإرشادات والمساعدات الفنية والتدريبية وأن تقيم فعالية عملياتها لتحديد مدى التعويل عليها إذا ما إستخدمت نظم تدقيق تقوم على المخاطر ، وكذا ما تضمنه مؤتمر الأنتوساي السادس عشر المنعقد في الأروجواي في موضوعه الرئيسي بعنوان (دور الأجهزة العليا للرقابة في منع الغش والفساد والكشف عنهما) من أن إنشاء نظام للرقابة الداخلية ولجان رقابية من شأنه أن يسهم في تعزيز الإدارة المالية وتقويتها ، بالإضافة لما ورد في أدلة الأنتوساي للحوكمة الرشيدة ومنها رقم (9140) بعنوان إستقلالية التدقيق الداخلي بالقطاع العام وكذا رقم (9150) المتعلق بالتنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين بالقطاع العام والذي يمكن منهما ومن معايير الأنتوساي ذات العلاقة إستخلاص التالي:

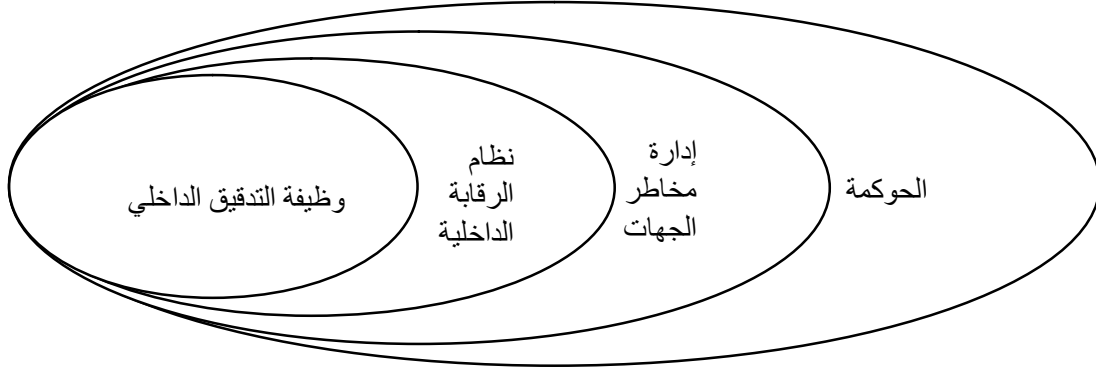
- 1) أن المدققين الداخليين قد يشكلون مصدراً عالي القيمة للرأي في الرقابة الداخلية إلا أنها لا يجب أن يكون بديلاً عن وجود نظام رقابة داخلية قوي حيث والأخير يعتبر الرد الأساسي على المخاطر.
- 2) تطور الدور الذي تقوم به عملية التدقيق الداخلي من إجراء إداري مع التركيز على الإلتزام إلى عنصر عام في الحوكمة الجيدة وفي كثير من الأحوال أصبح وجود التدقيق الداخلي أمر إلزامي.

- 3) يدعو إعلان (ليما) إلى وجود خدمات تدقيق داخلي مستقلة وظيفياً وتنظيماً إلى أقصى حد ممكن ضمن الأطر الدستورية الخاصة بها ((المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية (1) ، القسم 3 ، الفقرة 2)).
- 4) تقديم المساعدات والإرشادات لتأسيس وتطوير وحدات التدقيق الداخلي ومدتها بالمساعدات التدريبية وتطوير منهجيات وبرامج عملها.
- 5) أن إستقلالية وموضوعية المدققين الداخليين عامل هام لتمكين التنسيق والتعاون بينهم وبين الأجهزة العليا للرقابة المالية بما في ذلك إمكانية إستفادة الأجهزة العليا للرقابة المالية من عمل المدققين الداخليين ((المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية (1610) والمعيار الدولي للتدقيق (ISA-610 ، فقرة 19)).
- 6) يمكن جني مجموعة من الفوائد من التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين ومنها:
- (1/6) تبادل الافكار والمعرفة.
- (2/6) تقوية قدراتهما المتبادلة على تعزيز ممارسات الحوكمة الجيدة والمساءلة وتحسين فهم الإدارة لأهمية الرقابة الداخلية.
- (3/6) عمليات رقابة أكثر فعالية وأكثر كفاءة.
- (4/6) تقليل إحتمالية الإزدواجية غير الضرورية لأعمال الرقابة وتقليل تعطيل أعمال المنشأة الخاضعة للرقابة.
- (5/6) تحسين ورفع مستوى تغطية الرقابة على أساس تقديرات المخاطر والأخطار المهمة التي يتم تحديدها.
- (6/6) دعم متبادل لتوصيات الرقابة التي قد تحسن فعالية خدمات الرقابة.
- 7) أن أوجه التنسيق قائم على الإلتزام والإلتصال والفهم المتبادل والثقة.

المطلب الرابع: علاقة الرقابة الداخلية بـ كلاً من الحوكمة وإدارة المخاطر والتدقيق الداخلي:

تمثل الرقابة الداخلية عنصراً مهماً في نظام الحوكمة والقدرة على إدارة مخاطر الجهات وتعد الأساس الذي يدعم تحقيق أهداف المنشأة وتعزيز حماية موجوداتها ، وإن وجود نظام فعال لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي يجب أن يكون هو الجزء الرئيسي والأساسي من نظام الحوكمة الجيد في كل مستوى من المنشأة ويشمل جميع العمليات ، كما أن وظيفة التدقيق الداخلي

تعتبر جزء من نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر بدوره جزء من إدارة المخاطر و كلاً منهم يعتبران جزء لا يتجزأ من نظام الحوكمة ، حيث تركز إدارة المخاطر على تحديد المعوقات المحتملة والإستفادة من الفرص المحتملة ((دليل الممارسات الجيدة - تقويم وتحسين الرقابة الجيدة (IFAC - 2012م)) ، والشكل رقم (3) يوضح طبيعة تلك العلاقة،



شكل رقم (3) يوضح العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية وكلاً من إدارة المخاطر والحوكمة

المبحث السادس

مساهمة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية

في تطوير نظام الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة لرقابته

يعتبر الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية هيئة رقابية عليا مستقلة ذات شخصية إعتبارية تتولى الرقابة المالية على أجهزة الدولة المشمولة برقابتها ، ويسعى في سبيل ذلك

تحقيق أهداف عدة منها مساهمته في تطوير أداء الوحدات الخاضعة لرقابته وعلى وجه الخصوص في المجالات المالية والإدارية وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة والتشريعات المالية وجميعها ترتبط بعلاقة وثيقة ضمنية ومباشرةً بتطوير نظام الرقابة الداخلية بالجهات المشمولة برقابته ، وقد قدم الجهاز في سبيل ذلك مساهمات عدة ، ومن أجل ذلك فقد خصص الباحث هذا المبحث لبيان ذلك في أربعة مطالب لدراسة تلك الجوانب ، وعلى النحو التالي:

المطلب الأول: ماهية ورؤية وأهداف ومجالات الرقابه والسند القانوني والفني.

المطلب الثاني: مساهمة الجهاز في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية بالجمهورية اليمنية.

المطلب الثالث: مساهمة الجهاز الأخرى ذات الصلة.

المبحث الرابع:المحددات العامه علي مساهمة الجهاز.

المطلب الأول: ماهية ورؤية وأهداف ومجالات الرقابة والسند القانوني والمهني⁽³⁹⁾:

في هذا المطلب فقد تناول الباحث ماهية ورؤية واهداف ومجالات الرقابة التي يمارسها الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية وكذا السند القانوني والمهني بشكل مختصر وكمايلي:
الفرع الأول: ماهية ورؤية أهداف الجهاز:

³⁹ قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (39) لسنة 1992م.

- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية يعتبر هيئة رقابية عليا مستقلة ذات شخصية اعتبارية تتولى الرقابة المالية على أجهزة الدولة المشمولة برقابته وفقاً لقانون إنشائه رقم (39) لسنة 1992م ، وتتمثل رؤية الجهاز في أن يكون متميزاً في أدائه ويساهم بفعالية في دعم المساءلة العامة والشفافية ويحظى بثقة المجتمع ، ويسعى الجهاز لتحقيق الأهداف التالية:
- 1) تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة والتأكد من حسن إدارتها من حيث الإقتصاد والكفاءة والفعالية.
 - 2) المساهمة في تطوير أداء الوحدات الخاضعة لرقابته وعلى الأخص في المجالات المالية والإدارية.
 - 3) المساهمة في تطوير ورفع مستوى أداء مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية.

الفرع الثاني: مجالات الرقابة:

يمارس الجهاز مجالات الرقابة التالية:

- 1- الرقابة النظامية: من خلال التأكد من مدى مطابقة التصرفات المالية والإدارية للقوانين واللوائح النافذة.
 - 2- الرقابة المالية والمحاسبة: من خلال إبداء الرأي الفني في البيانات المالية للوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز.
 - 3- الرقابة على تنفيذ الخطة وتقييم الأداء: على أساس معايير الكفاءة والإقتصادية والفاعلية.
 - 4- الرقابة القانونية: ومنها الرقابة على مجالس التأديب وإبداء الرأي في مشاريع القوانين واللوائح ذات الصلة والتحقق من مدى كفاءتها وكفايتها.
- ووفقاً لقانون الجهاز فقد تم توسيع سلطة الجهاز القانونية لتشمل:
- 1) التوسع في أنواع الرقابة التي يمارسها الجهاز من حيث التوقيت لتشمل الرقابة السابقة والرقابة اللاحقة وكذا الرقابة المصاحبة.
 - 2) توسيع إختصاصات الجهاز لتشمل تقديم المشورة بشأن خطط ومشاريع التنمية الإقتصادية.
 - 3) توسيع نطاق رقابة الجهاز لتشمل كافة الوحدات بالجهاز الإداري للدولة ووحدات القطاع العام والمختلط ووحدات السلطة المحلية والوحدات المعانة.

الفرع الثالث: السند القانوني والفني والمهني:

أولاً: السند القانوني⁽⁴⁰⁾:

لقد خول المشرع اليمني للجهاز تقديم مساهمات متعددة في تطوير نظام الرقابة الداخلية بالوحدات الخاضعة لرقابته بشكل مباشر أو ضمناً في إطار مساهمة الجهاز في تطوير أداء تلك

⁴⁰ قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (39) لسنة 1992م ولائحته التنفيذية.

الوحدات وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية وغير ذلك والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

- 1- ماتضمنه الهدف الثاني والثالث من الأهداف التي يسعى الجهاز لتحقيقها والمتمثلة في مساهمة الجهاز في تطوير كل من أداء الوحدات الخاضعة لرقابته وكذا رفع مستوى أداء مهنة المحاسبة والمراجعة وكلهما يرتبطان بعلاقة وثيقة ومباشرة بتطوير نظام الرقابة الداخلية بإعتباره مكون هام ضمن الهياكل التنظيمية للوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز وذلك لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية أو لإرتباطه بالمعايير والممارسات المهنية لعملية المراجعة المتبعة بالجهاز.
- 2- ما شمله مجال الرقابة المالية التي يمارسها الجهاز من إختصاصه بفحص أنظمة الرقابة الداخلية وإجراءات الرقابة الداخلية والتعرف على جوانب الخلل به وفي أنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها وإقتراح وسائل معالجتها وتلافيها.
- 3- ما شمله مجال الرقابة القانوني التي يمارسها الجهاز من خلال مساهمته في إيداء الرأي في مشاريع القوانين واللوائح والقرارات والنظم التي تتصل بمجالات المحاسبة والمراجعة أو التفتيش والرقابة المالية أو مزاوله مهنة المحاسبة بهدف التحقق من كفاءتها وتحديد أوجه القصور أو النقص أو الإختلال وإقتراح المعالجات اللازمة لها ورفعها إلى السلطات المختصة بإعدادها وإعتمادها وإقرارها وإصدارها.

ثانيا: السند الفني والمهني:

صدرت عن المنظمات الدولية والإقليمية عدد من المعايير وكذا توصيات وأدلة إرشادية في مجال الرقابة الداخلية وحددت دورو مساهمة أجهزة الرقابة المالية العليا في هذا المنحى ومنها الصادرة عن الأنتوساي والتي أخذها الجهاز كأساس في ممارسة مهامه إلى جانب صلاحيته القانونية ومنها المتعلقة بتطوير نظام الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة لرقابته ، حيث قام الجهاز بدراسة كافة الوسائل المناسبة التي تتفق مع ظروفه وصلاحياته ومنها المتعلقة بالبيئة الداخلية وكذا الخارجية ، وأنجز في هذا الجانب العديد من الخطوات والإجراءات الفاعلة والتي لسنا بصدد تفصيلها وسيتم بيان عدد منها نظراً لمتطلبات هذا البحث.

المطلب الثاني: مساهمة الجهاز في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية بالجمهورية اليمنية:

الفرع الأول: التطور والتاريخي لوظيفة المراجعة الداخلية بالجمهورية اليمنية:

لقد مرت وظيفة المراجعة الداخلية بالجمهورية اليمنية بعدة مراحل رئيسية هي:

- **المرحلة الأولى:** أن وظيفة المراجعة الداخلية في الجمهورية في مرحلتها الأولى يمكن توصيفها بالدور البسيط والمحدود وشابقتها العديد من جوانب وأوجه القصور المتعلقة بالإطار التشريعي الملائم أو الجوانب الفنية والمهنية والذي بياناها التالي:

م	رقم القرار وتاريخه	الجهة الصادر عنها القرار	الوحدات المشمولة بالقرار	أهم أوجه القصور في مضمون وآليات القراران لوظيفة المراجعة الداخلية
1	رقم (25) لسنة 1986م	مجلس الوزراء	إدارة المراجعة الداخلية بالمؤسسات العامة وشركات القطاعين العام والمختلط	1- إفتقار وظيفة المراجعة الداخلية للإطار المهني الذي أساسه المعايير الدولية والتطورات المتعاقبة لمفهوم المراجعة الداخلية. 2- عدم وجود أدلة إجراءات وإرشادات تفصيلية لإجراءات المراجعة الداخلية. 3- عدم وجود توصيف وظيفي لكافة الوظائف المرتبطة بالمراجعة الداخلية وغيرها من أوجه القصور.
2	رقم (217) لسنة 1999م	مجلس الوزراء	الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش بوحدات الجهاز الإداري للدولة	

مع العلم بأن العمل بالقرارين الموضحان فيما سبق ظل سارياً حتى بداية العام 2010م.

- **المرحلة الثانية:** وفي هذه المرحلة أخذ جهاز الرقابة اليمني على عاتقه مسؤوليات محورية في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية بالجمهورية اليمنية والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

(1) تبنت حكومة الجمهورية اليمنية عدة إستراتيجيات في إطار برنامج شامل للإصلاح المالي والإداري شملت إستراتيجية إصلاح إدارة المالية العامة والتي تضمنت مشروع تطوير المراجعة الداخلية بالجمهورية اليمنية كمشروع وعنصر أساسي لإستراتيجية إصلاح إدارة المالية العام والتي تم الشروع الفعلي بتنفيذها في العام 2005م.

(2) تم تشكيل لجنة لتسيير مشروع تطوير المراجعة الداخلية بالجمهورية اليمنية برئاسة رئيس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وعضوية ممثلين عن الجهات (وزارة المالية ، وزارة الخدمة المدنية ، مكتب رئاسة الجمهورية ، مكتب رئاسة الوزراء ، اللجنة المالية بمجلس النواب).

(3) عقدت لجنة تسيير مشروع تطوير المراجعة الداخلية بالجمهورية عدة لقاءات وورش عمل أولها كان خلال الفترة (4-5/7/2005م) تحت شعار (إنطلاقة لتعزيز وتحديث المراجعة الداخلية لتطوير الأداء المالي والإداري) وبمشاركة ممثلين عن الجهات الأعضاء في لجنة تسيير المشروع بالإضافة لمسؤولي الرقابة والتفتيش والمراجعة الداخلية بالجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط والذي تمخض عنه عدة توصيات بهذا الشأن تم إقرارها بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (253) وتاريخ 2005/8/9م والمتمثلة بما يلي:

- تعزيز دور وفعالية وإجراءات الرقابة والمراجعة الداخلية.
- تبني إطار مقبول وفق المعايير الدولية للرقابة والمراجعة الداخلية ومراجعة القوانين والقرارات النافذة وتعديلها بما يتلاءم مع الممارسات الدولية في هذا المجال.

- وضع توصيف وظيفي مفصل لكافة الوظائف المرتبطة بالمراجعة الداخلية.
 - إعداد أدلة إجراءات حديثة وموحدة للمراجعة الداخلية يشمل كافة الجهات الحكومية ووحدات القطاع العام والإقتصادي وللمراجعين الداخليين.
 - العمل على إيجاد حزمة من اللوائح والقرارات التي تساعد على تنفيذ الإجراءات والأدلة الجديدة للرقابة والمراجعة الداخلية وتعزيزها.
- (4) تم تكليف شركة إستشارية دولية لتطوير وظيفة المراجعة الداخلية بالجمهورية اليمنية مهمتها توصيف الواقع وأوجه القصور والمعالجات ، وتم عقد عدة لقاءات وورش عمل لمناقشة النتائج التي تم التوصل إليها أولاً بأول ، ومع ذلك فقد أخذت الشركة بإجراءات تقييم مخرجاتها وقتاً طويلاً وصولاً لإنجاز كافة المهام والأعمال.
- (5) لم تتوج أعمال ومهام لجنة تسيير مشروع تطوير وظيفة المراجعة الداخلية بالجمهورية اليمنية فعلياً إلا بصور التشريع المنظم لهذا الجانب بداية العام 2010م ، و صدور دليل إجراءات المراجعة الداخلية لاحقاً في العام 2012م وكمايلي:
- (1/5) صدور القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م وتاريخ 2010/1/26م بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط والذي تضمن إلغاء العمل بقراري مجلس الوزراء رقم (25) لسنة 1986م ورقم (217) لسنة 1999م.
- (2/5) شمل القرار الجمهوري إعداد دليل الإجراءات التفصيلي والبرامج الإسترشادية لممارسة وظيفة المراجعة الداخلية وتشكيل لجنة فنية لإنجاز ذلك من الجهات (الجهاز لمركزي للرقابة والمحاسبة ، وزارة المالية ، وزارة الخدمة المدنية) وبإشراف مباشر من رؤساء تلك الجهات وتم إنجاز دليل إجراءات المراجعة الداخلية و صدر بقرار من مجلس الوزراء برقم (19) وتاريخ 2012/7/10م والذي يعتبر الإطار الفني والمهني والعملي لتطبيق معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني للمراجعين الداخليين ومرشد تفصيلي لتنفيذ مهام وإختصاصات إدارة المراجعة الداخلية.

الفرع الثاني: وظيفة المراجعة الداخلية القائمة بالجمهورية اليمنية:

لقد مثل صدور القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط الأساسي التشريعي والنظامي لوظيفة المراجعة بالجمهورية اليمنية ، حيث أنه ودليل إجراءات المراجعة الداخلية برأي

الباحث قد جاء مستجيباً إلى حد كبير للتطورات والمستجدات التي طرأت على مفهوم الرقابة الداخلية بشكل عام وعلى وظيفة المراجعة الداخلية وإختصاصاتها بشكل خاص وقد تم بموجبه توافي العديد من الإختلالات وأوجه القصور التي كانت قائمة من سابق والذي يتضح جلياً من خلال التالي:

أولاً: فيما يتعلق بالتشريع المنظم لوظيفة المراجعة الصادر بالقرار الجمهوري رقم(5) لسنة 2010م فأهم ما يميزه عن التشريعات السابقة التالي:

- 1- صدور هذا التشريع من أعلى سلطة بالدولة (قرار جمهوري) بخلاف التشريعات السابقة الصادرة بقرارات من رئيس مجلس الوزراء.
- 2- تضمن التشريع إعادة إنشاء وتنظيم الإدارة المختصة بأداء مهام المراجعة الداخلية وطرق عملها وطرق وأساليب أدائها لمهامها وإختصاصاتها وواجباتها الرقابية في ضوء المعايير المهنية الحديثة للمراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني وتمتعها بالإستقلالية الكاملة في تنظيم أعمالها وممارسة مهامها وإختصاصاتها المخولة لها قانوناً ضماناً لأدائها لمهامها بموضوعية وكفاءة وحيادية تامة ، الأمر الذي لم يراع في القرارات السابقة.
- 3- حدد التشريع عدة أهداف لوظيفة المراجعة الداخلية تمثلت فيمايلي:
 - تحسين أداء الوحدة وتمكينها من إستخدام الموارد المتاحة بكفاءة.
 - مساعدة الوحدة على تحقيق أهدافها والحد من المخاطر التي قد تتعرض لها أثناء تأديتها لمهامها.
 - تقليص الهدر وترشيد الإنفاق والحد من الآثار السلبية المترتبة على العبث بالموارد.
 - ترسيخ مقومات الحكم والإدارة الرشيدة.
 - إيجاد الإطار القانوني لوظيفة المراجعة الداخلية.
- 4- كما شمل التشريع تحديد الأسس الفنية والمهنية لوظيفة المراجعة الداخلية وإعتبارها مرجعية إستشارية تقدم النصح والمشورة لرئيس الوحدة والقيادات الإدارية والإشرافية بالوحدة.
- 5- إيجاد الضمانات القانونية الكفيلة بتفعيل وظيفة المراجعة الداخلية ومن ذلك تبعيتها المباشرة لرئيس الوحدة (أعلى سلطة بالوحدة) وخضوعها لإشرافه ، بالإضافة إلى تحديد مرجعيتها الفنية والمهنية للمجلس الأعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة بالجمهوريه لأغراض تفعيل دور إدارات المراجعة الداخلية والتطوير المستمر لأدائها وربطها بالممارسات المهنية الحديثة.
- 6- تحديد مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية الفاعلة في الحد من مظاهر الإسراف وتقليص الأخطاء والمخالفات وترشيد القرارات وتطوير الأداء في كل وحدة من وحدات الخدمة العامة وصولاً إلى تحقيق الأهداف المنشودة وإعتبارها شريكاً فاعلاً في منظومة مكافحة الفساد... الخ من خلال:
 - ممارستها في تنفيذ أدوارها المناطة بها حيال الحماية والوقاية (مراجعة الإلتزام ، حماية أصول الوحدة) والبناء والإصلاح (تقويم أساليب الرقابة ، تقييم الأداء ، تقديم التوصيات والمقترحات).
 - المهام والإختصاصات المناطة بها وفقاً للقرار الجمهوري.

- مسئوليتها في مكافحة الفساد من خلال ضرورة إعدادها لتقارير فورية للموضوعات التي قامت بفحصها ومراجعتها وتم اكتشاف حالات غش أو تزوير أو إختلاس وإضرار أو إستيلاء على المال العام وترفع تقاريرها بعد التأكد من صحة البيانات والتحقق من الوقائع إلى المسئول الأول بالوحدة منسوخ منه صورة لكلاً من الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ووزارة المالية.
- تعاون إدارة المراجعة الداخلية مع الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ووزارة المالية ومندوبيهما بالوحدة وموافاتهما بكافة تقارير المراجعة الداخلية وتقديم التسهيلات الممكنة وبما يكفل قيامهما بتنفيذ إختصاصاتهما على الوجه المطلوب.

ثانياً: أما مايتعلق بدليل إجراءات المراجعة الداخلية فيرى الباحث أنه قد روعي لدى إعداده أحدث الإتجاهات في هذا المجال من حيث الأهداف والمضمون كالتالي:

- الأهداف: فقد حدد الإطار التنفيذي العملي لكيفية تطبيق إجراءات المراجعة الداخلية في إطار معايير المراجعة الداخلية الصادرة من معهد المراجعين الداخليين الأمريكي وتوصيات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) ، بالإضافة لأفضل الممارسات العملية لوظيفية المراجعة للداخلية ، بالإضافة إلى توحيد وتنميط الإطار العام للإجراءات التنفيذية للمراجعة الداخلية في الجهات المختلفة ، حيث يمثل المرجع الفني للقائمين على المراجعة الداخلية بالجمهورية اليمنية ، ومن حيث المضمون فقد إشتمل على المفاهيم والمبادئ والقواعد العامة لإجراءات المراجعة الداخلية فيما يتعلق بالتخطيط والتنفيذ والتقرير والمتابعة والتي لا تختلف باختلاف النشاط وإنما في بعض الإجراءات التنفيذية كبرامج المراجعة ، وكذا الخرائط وقوائم الإجراءات التي توضح سير الإجراءات والخطوات التنفيذية لتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية ، بالإضافة إلى دور المراجعة في تعزيز إجراءات الحوكمة من خلال التأكد من التطبيق السليم لقواعد ومبادئ الحوكمة وتقييم أداء الجهة في هذا المجال وفي إطار إختصاصات إدارة المراجعة الداخلية.

كما إشتمل دليل إجراءات المراجعة الداخلية كذلك على عدة مكونات أساسية تمثلت فيمايلي:

- الجوانب التنظيمية لإدارة المراجعة الداخلية ((المفهوم ، الأهداف ، المهام ، الإختصاصات ، الموقع التنظيمي ، الهيكل التنظيمي للإدارة ، إدارة الموارد البشرية ، العلاقة مع الأطراف ذات العلاقة ، وكذا المراجعة الداخلية في ظل السلطة المحلية ونماذج إسترشادية للتوصيف الوظيفي)).
- الجوانب الفنية والمهنية لوظيفة المراجعة الداخلية ((مراحل التخطيط والتنفيذ والتقرير وتوصيل النتائج وكذا مرحلة المتابعة)).
- تقييم الأداء: والذي شمل ((فحص الخطة ومتابعة التنفيذ ، الرقابة على كفاءة وتقييم أداء الوحدة)) ، بالإضافة لتصميم برنامج مراجعة وتقييم الأداء وكذا البيانات الواجب توفرها للتنفيذ.
- المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني للمراجعة الداخلية والذي شمل كلاً من معايير المراجعة الداخلية ((معايير الصفات والأداء) ، وكذا قواعد آداب السلوك المهني للمراجعين الداخليين.

ثالثاً: المعوقات في أداء وظيفة المراجعة الداخلية لمهامها:

قام الباحث بتقييم مدى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء التشريعات الأخيرة المنظمة لها حيث برزت عدة معوقات التي تحول دون إضطلاع وظيفة المراجعة الداخلية بالمهام المناطة بها وبما يؤثر سلباً على فعالية أنظمة الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز، من أبرزها:

1- عدم تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة بالجمهورية اليمنية والذي يعتبر المرجعية الفنية والمهنية لإدارة المراجعة الداخلية بالجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط لأغراض تفعيل دورها والتطوير المستمر لأدائها وربطها بالممارسات المهنية الحديثة وفقاً لنص المادة (19) من القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م من ناحية وبالرغم من النص القانوني على إنشاء المجلس الأعلى بالقانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات في المواد (62 ، 63 ، 64) من القانون.

2- عدم التزام العديد من الوحدات بإعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية التابعة لها وفقاً لأحكام مواد القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م ودليل إجراءات المراجعة ، وتفعيل أدوارها المناطة بها وتوفير كافة المتطلبات والمقومات التنظيمية والفنية والمهنية والإدارية اللازمة لممارستها لإختصاصاتها.

المطلب الثالث: مساهمة الجهاز الأخرى ذات الصلة: الفرع الأول: مشروع تحديث المالية العامة بالجمهورية:

إن مشروع تحديث المالية العامة بالجمهورية اليمنية والذي تم الشروع بالتنفيذ الفعلي له في يناير 2011م يهدف إلى تحسين وكفاءة وشفافية إدارة المالية العامة بالجمهورية من خلال تعزيز أنظمة صنع القرار وبناء قدرات المؤسسات المالية المركزية في الحكومة ، وقد كان للجهاز دور مساهم في المشروع في تقديم الإستشارات والمقترحات الفنية والمهنية لمكونات المشروع المختلفة وإعتبار الجهاز كذلك من أحد المكونات الرئيسية للمشروع ، وقد تضمن هذا المشروع ثلاث مكونات رئيسية الى جانب مكون الجهاز، وبيانها مع ما تم إنجازه من كل مكون من تاريخ التنفيذ الفعلي للمشروع وحتى 2014/6/30م⁽⁴¹⁾ في الجدول رقم(8)،

م	المكون الرئيسي	المكون الفرعي	ما تم إنجازه حتى 2014/6/30م
1	تعزيز آليات إتخاذ القرار في إدارة الموازنة	(1) تطوير وتحديث الدليل المحاسبي الحكومي ليتواءم مع المعايير الدولية. (2) تطوير وتحديث الدليل المحاسبي الموحد ليتواءم مع المعايير الدولية.	- تم إسناد المهام لشركة إستشارية دولية.
		(3) إعداد دليل مؤسسي لنظام المراجعة الداخلية.	- سبق بيانه في الفرع الأول من هذا

⁴¹ تقارير الإنجاز الصادرة عن إدارة المشروع للأعوام (2011م ، 2012م ، 2013م ، 2014م وحتى 2014/6/30م).

المبحث.			
2	تحسين أنظمة المعلومات المالية (نظام إدارة المعلومات المالية والمحاسبة - الأفمس (AFMIS))	وهو نظام آلي وشبكي يربط كافة الجهات المعنية ((وزارة المالية) البنك المركزي ، وزارة التخطيط ، الجهات الحكومية)) ، والذي يتضمن كذلك نظام إعداد الموازنة (مراقبة وتنفيذ الموازنة ، الحسابات الختامية ، ونظام إدارة معلومات القروض والمنح.	- تم تركيب وربط وتشغيل النظام لعدد (35) جهة حكومية (AFMIS). - تم التركيب والربط والتشغيل لنظام إدارة معلومات القروض والمنح (LGMIS) لعدد (36) مشروع.
3	تعزيز المؤسسات العامة المعنية بالمشتريات	نظام معلومات المشتريات الحكومية (PMIS).	- لازال المشروع قيد التنفيذ.

* (المصدر إدارة

جدول رقم (8) يوضح مكونات مشروع تحديث المالية العامة بالجمهورية اليمنية

(المشروع)

ومن خلال إطلاع الباحث على وثائق المشروع ومكوناته تبين وجود أوجه قصور تتمثل في عدم التنفيذ الفعلي للربط الشبكي للعديد من وحدات السلطة المركزيه وكافة وحدات السلطة المحليه لنظامي الأفمس وإدارة القروض والمنح مع عدم التشغيل الفعلي للانظمة بالعديد من الجهات ناهيك عن اوجه القصور في تدريب القائمين ومستخدمي الانظمة بالاضافه لعدم ادراج الجهاز ضمن الربط الشبكي .

الفرع الثاني: مساهمات الجهاز الأخرى:

قدم جهاز الرقابة اليمني مساهمات اخري متمثلة في تطوير المنظومة التشريعية والتأسيس لمنظومة الحوكمة والإدارة والرشيدة ومكافحة الفساد وتعزيز الشفافية المسألة وذات الإرتباط الوثيق بنظام الرقابة الداخلية الفعال بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز والتي منها:
أولاً: مكافحة الفساد: قدم الجهاز رؤيته حول إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد الصادرة بقرار من الجمعية العامة للأمم المتحدة رقم (4/58) وتاريخ 2003/10/31م والذي بموجبها تم الموافقة وتوقيع بلادنا على الإتفاقية في 2003/12/11م وتعتبر بلادنا من أوائل الدول التي صادقت عليها,
وقدم الجهاز لاحقاً دراسة بشأن مشروع مكافحة الفساد والتي بموجبها تم صدور القانون رقم (39) لسنة 2006م بشأن مكافحة الفساد والذي تضمن إنشاء الهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد.

ثانياً: تعزيز النزاهة والشفافية والمسألة: وفي هذا الإطار قام الجهاز بالعديد من الدراسات وتقديم المقترحات والآراء عند مناقشة مشاريع عدد من القوانين ذات العلاقة والتي منها:

- 1) مشروع قانون الذمة المالية ، والذي صدر بالقانون رقم (30) لسنة 2006م.
 - 2) مشروع قانون المناقصات والمزايدات والمخازن الحكومية والذي صدر بالقانون رقم (23) لسنة 2007م والذي تضمنت المواد رقم (42 - 54) منه إنشاء هيئة عليا مستقلة للرقابة على المناقصات تتمتع بالشخصية الاعتبارية.
 - 3) مشروع لائحة قانون المناقصات والمزايدات والمخازن الحكومية والتي صدرت بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم (53) لسنة 2009م وكذا الأدلة الإرشادية للمناقصات والمشتريات الحكومية الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم (161) لسنة 2010م وتاريخ 2010/6/8م.
 - 4) مشروع قانون مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب والذي صدر بالقانون رقم (1) لسنة 2010م.
 - 5) مشروع قانون التدوير الوظيفي ، والذي صدر بالقانون رقم (31) لسنة 2009م وكذا اللائحة التنفيذية للقانون والتي صدرت بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم (214) لسنة 2012م.
 - 6) المدونة الخاصة بأعمال مبادئ الحكم الرشيد في الخدمة العامة التي صدرت بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم (304) لسنة 2012م.
- هذا بالإضافة لمساهمات أخرى للجهاز ومنها المرتبطة بالإستراتيجية الوطنية للأجور والمرتبات وإعادة البناء والهيكله ومعايير تقييم الأداء ونظام الموارد البشرية وأنظمة المعلومات الإدارية.

المطلب الرابع: المحددات العامه على مساهمة الجهاز :

- هناك محددات اخرى عامه تقف دون تفعيل مساهمة الجهاز المركزي للرقابه والمحاسبه بالجمهوريه اليمنيه في تطوير نظام الرقابه الداخليه بالجهات الخاضعه لرقابته ومنها المرتبطه بالبيئه الخارجيه علي وجه الخصوص الي جانب المرتبطه منها بالبيئه الداخليه بيان أبرزها فيما يلي:
- 1- عدم إجراء المراجعه الشامله للتشريعات واللوائح والأنظمه القائمه الرقابيه والماليه منها والأداريه وبما يضمن تحديثها وتطويرها وإنهاء أي تداخل و ازدواج في الصلاحيات والاختصاصات، مع عدم اخذ رأي الجهاز قبل اصدار عدد منها.
 - 2- عدم إستجابة عدد من الجهات الخاضعه لرقابه الجهاز لتوصياته التي يبديها في تقاريرها عن تقييم أنظمة الرقابه الداخليه بتلك الجهات.
 - 3- القصور في أعمال تطوير و تحديث آليات وأدلة الرقابه والمراجعه المتبعه بالجهاز وفقا لأفضل الممارسات المهنيه والاتجاهات الحديثه للرقابه الماليه وفي ظل تكنولوجيا المعلومات وامتلاكه لانظمه آليه للرقابه العامه وتوفير كافة المقومات اللازمه لذلك.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

توصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها:

- 1- لقد تطور مفهوم وتعريف وأهداف ومكونات ومقومات وأساليب الرقابة المالية والرقابة الداخلية ، نظراً للمستجدات والمتغيرات المتلاحقة التي شهدتها بينه العمل المحيطة وإتساع الأنشطة والأعمال ونطاق المستفيدين من مخرجاتها والتغيرات النوعية في إحتياجاتهم وتوقعاتهم ،

وَمُتَطَلَبَاتِ مَوَاجَهَةِ التَّحَدِيَّاتِ الَّتِي قَدْ تَوَاجَهَ خُطُّ التَّنْمِيَةِ وَإِدارَةِ المَالِ العَامِ وَتَرْشِيدِ الإِنْفَاقِ وَتَحْسِينِ الأَدَاءِ وَتَحْقِيقِ الشَّفَافِيَةِ وَالنَّزَاهَةِ فِي المَمارَسَاتِ المَالِيَةِ وَالإِدَارِيَةِ.

2- تَطَوَّرَ دَوْرٌ وَمَسَاهِمَاتٌ الأَجْهَزةِ العُلْيَا لِلرَّقَابَةِ المَالِيَةِ وَالمَحَاسِبَةِ فِي مَجَالَاتِ الرَّقَابَةِ الَّتِي تَمَارَسُهَا وَمِنْهَا المَتَعَلِّقَةُ بِنِظامِ الرَّقَابَةِ الدَاخِلِيَةِ بِالجِهَاتِ الخاضعة لرقابتها وتعاضم هذا الدور بحسب مراحل تطور الدولة وأجهزتها ومفاهيم وأهداف وأساليب العمل الرقابية وإدخال مفاهيم الحوكمة والإدارة الرشيدة والمساءلة وإستخدام الوسائل الحديثة وأصبحت الحاجة ملحة لتدخل أجهزة الرقابة العليا وبشكل فاعل لتحسين أنظمة الرقابة الداخلية وتحسينها بالجهات الخاضعة لرقابتها.

3- تَلْتَقِي أَهْدَافُ الرَّقَابَةِ المَالِيَةِ وَالرَّقَابَةِ الدَاخِلِيَةِ فِي نِواحِي عِدَّةِ أَرْزَاقِها حِمايَةَ المِوجُودَاتِ وَالأَصُولِ وَالحِفاظِ عَلى الأَمْوالِ العَامَةِ مِنَ الضِياغِ وَالإِختِلاسِ وَالإِسْرافِ وَالإِستِغْلالِ الأَمْثَلِ وَلِلأَغْراضِ المَخْتَصَةِ بِفِعالِيَةِ وَكِفاءَةِ وَوَقْفاً لِلقَوانِينِ وَالأَنْظِمَةِ وَالخُطِّ وَالسِياساتِ المَقْرَرةِ.

4- أُنِ التَّحَوَّلُ فِي أَسْلُوبِ الرَّقَابَةِ لِلأَجْهَزةِ العُلْيَا لِلرَّقَابَةِ المَالِيَةِ مِنَ التَّدْقِيقِ الشَّامِلِ إِلى الإِختِيارِيِّ عَلى اِساسِ العِينةِ كانَ مِنَ الأَمِّ العِوَامِلِ الَّتِي أَثَرَتْ فِي تَزايِدِ الإِهْتِمامِ بِنِظامِ الرَّقَابَةِ الدَاخِلِيَةِ ، إِذا يُعْتَبَرُ نِقطَةَ البِدايَةِ الَّتِي يَنْطَلِقُ مِنْها مَدْقِيقِي أَجْهَزةِ الرَّقَابَةِ العُلْيَا فِي إِعدادِ بَرنِماجِ المِراجَعَةِ وَتَحديدِ الإِختِبارَاتِ وَالعِيناتِ ، وَيَعْتَمِدُ الفَحْصَ الإِختِيارِيِّ بِحَسَبِ العِينةِ عَلى دَرَجَةِ مِتانَةِ وَرِصانَةِ نِظامِ الرَّقَابَةِ الدَاخِلِيَةِ المَطْبُوقِ بِالجِهَاتِ الخاضعة لرقابة بعلاقة عكسية.

5- هِناكَ إِهْتِمامٌ مِترَزيدٌ وَحاجَةٌ مِلمَحَةً لِتَحديثِ طَرِيقِ تَقْيِيمِ وَالتَّقْرِيرِ عَنِ أَنْظِمَةِ الرَّقَابَةِ الدَاخِلِيَةِ وَتَحسينِها مِنَ جانِبِ الجِهَاتِ الخاضعة لرقابة والأطراف الخارجية ذات العلاقة ، الأَمْرُ الَّذِي حَدَا بِالمُنظَماتِ الدُولِيَةِ وَالمِهْنِيَةِ وَمِنْها الأَنْتِوسايِ بِتَبْنِيِ وإِصدارِ العِديدِ مِنَ التَّوَصِيَّاتِ وَالمَقْرَراتِ وَالمِعايِيرِ وَالأَدْلَةَ الإِرشادِيَةَ بِشأنِ دِراسَةِ وَأَساليبِ تَقْوِيمِ نِظامِ الرَّقَابَةِ الدَاخِلِيَةِ وَالتَّحديثِ وَالتَّطوِيرِ المِستَمِرِّ لِها لِضَمانِ مِلائِمَتِها وَمِواكِبَتِها.

6- لَقَدْ إِستَقَرَّ الرَّأيُ أَنَّ مَسْؤُولِيَةَ تَصْمِيمِ وَإِشاءِ نِظامِ الرَّقَابَةِ الدَاخِلِيَةِ وَالمَحَافِظَةِ عَليه يَعدُ مِنَ مَسْؤُولِيَةِ الجِهَاتِ الخاضعة لرقابة وَتَقْتَصِرُ مَسْؤُولِيَةُ الأَجْهَزةِ العُلْيَا لِلرَّقَابَةِ المَالِيَةِ عَلى دِراسَةِ وَتَقْوِيمِ نِظامِ الرَّقَابَةِ الدَاخِلِيَةِ وَالإِبلاغِ عَنِ جِوانِبِ القِصُورِ وإِصدارِ التَّوَصِيَّاتِ بِشأنِ تَحسينِها ، بِإِعتِبارِ أَنَّها تَقُومُ بِدَوْرٍ مِزدِوجٍ يَتِمَّتَلُ فِي كِونِها أَداءُ مِهمَةِ لِضَمانِ المِساءَلَةِ وَلكِونِها مِساعدَةً وَمِعيَناً لِالجِهَاتِ الحُكُومِيَةِ ، بِالإِضافَةِ لِوَجوبِ أَنَّ تَعمَلَ عَلى تَشجِيعِ وَجودِ أَحكامِ فِي الدِستورِ وَفِي التَّشْرِيعاتِ الأُخْرى لِلتَأكيدِ عَلى مَسْؤُولِيَةِ الجِهَاتِ الحُكُومِيَةِ حِيايِلِ ذَلِكَ.

- 7- أن نظام الرقابة الداخلية الفعال والمناسب يعتبر أمر حيويًا وهامًا لضمان تحقيق الأهداف والتحقق والمساءلة إلى جانب أنه يوفر تأكيد معقول وليس مطلق حول تحقيق أهدافه نظراً لمحددات الخطأ البشري وسوء استخدام المسؤولية ومتطلبات الكلفة والعائد والمعاملات المتكررة.
- 8- لنظام الرقابة الداخلية الفعال أهمية بالغة للعديد من الأطراف الداخلية المرتبطة بالجهة الخاضعة للرقابة (الإدارة ، المدققين الداخليين ، الموظفين) والخارجية منها (أجهزة الرقابة الماليه العليا ، مدققي الحسابات ، المشرعين ، الأطراف الأخرى) والتي تتحمل كلاً منها أدور ومسؤوليات متفاوتة وتكاملية لتفعيل نظام الرقابة الداخلية وتقييمها وتطويرها وتحسينها وأي قصور في أداء دور ومسؤوليات أي طرف يؤثر سلباً على النظام وعلى دور الأطراف الأخرى.
- 9- يعتبر نظام الرقابة الداخلية عنصراً هاماً في نظام الحوكمة والقدرة على إدارة المخاطر وتعد الأساس الذي يدعم تحقيق أهداف الجهات وتعزيز حماية موجوداتها ، كما أنه يعتبر جزء من إدارة المخاطر بالجهات وكلاهما يمثلان جزء لا يتجزأ من نظام الحوكمة ويعتبران وجهان لعملة واحدة.
- 10- لقد أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي المستقلة وظيفياً وتنظيمياً عاملاً رئيسياً في عصر المسائلة والرقابة الجيدة ، وتعتبر مصدر عالي القيمة في نظام الرقابة الداخلية والتقارير عنها ، إلا أنها لا يجب أن تكون بديلاً عن وجود نظام رقابة داخلي قوي فنظام الرقابة الداخلية هو الرد الأساسي على المخاطر.
- 11- لأجهزة الرقابة العليا دور حيوي في التشجيع على قيام وحدات للتدقيق الداخلي بالجهات الخاضعة لرقابتها ، مستقلة وظيفياً وتنظيمياً وضمن الأطر الدستورية ، وتقديمها لكافة أنواع الدعم والمساندة والمساعدات الفنية والتدريبية لتلك الوحدات لأغراض تدعيم نظام الرقابة الداخلية وكذا تحديد مدى التعويل عليها في أعمال التدقيق وجني وتبادل الفوائد من خلال التنسيق معها.
- 12- عدم تفعيل عملية الترجمة والتوثيق والأرشفة لكافة المعايير والإرشادات والتوصيات والمقررات المهنية الصادرة عن المنظمات الدولية والإقليمية الرقابية منها والمهنية وكذا ما يتعلق بالتجارب الناجحة ونشرها بالوسائل المتاحة ومنها على مواقع المنظمات الدولية منها والإقليمية على شبكة الأنترنت ، وبحيث تكون محدثة ومتاحة للجميع للإستفادة منها من قبل أجهزة الرقابة الماليه العليا وأعضاءها والجهات الحكومية وغير الحكومية أو الباحثين وخاصة لما يتعلق بالحوكمة والرقابة الداخلية والمساءلة والإفصاح والشفافية.
- 13- يتوفر لدى جهاز الرقابة بالجمهورية اليمنية المقومات التشريعية والفنية والأساسية لممارسة مهامه الرقابية ، ومنها المتعلقة بتقديم مساهمته في تطوير نظام الرقابه الداخليه وإقتراح التحسينات في

إطار تطوير أجهزة الدولة المشمولة برقابته ، وقد قدم الجهاز العديد من المساهمات الفاعلة في هذا الجانب ، إلا أن هناك عوامل ومحددات تقف دون تفعيل هذا الدور على الوجه المطلوب مرتبطة بعوامل في البيئة الخارجية على وجه الخصوص وأخرى متعلقة بالبيئة الداخلية.

ثانياً: التوصيات:

وفي ضوء النتائج السابقة يوصي الباحث بمايلي:

(1) على مستوى المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ((الأتوساي)):

أ- تطوير وتحديث آليات عمل المنظمة ومنها المتعلقة بتبادل الآراء والتجارب الناجحة بين جميع الأجهزة الأعضاء وتبادل الخبرات خاصة المتصلة منها بالرقابة الداخلية و الحوكمة والإدارة الرشيدة.

ب- العمل على تطوير وزيادة الإرشادات المتعلقة بالحوكمة الرشيدة والرقابة الداخلية ودعمها وآلية التحكم في قبولها من ناحية وتحديثها وفقاً لنتائج المسح الذي قامت به المنظمة في العام 2012م.

ج- تطوير منهاج عمل اللجنة الفرعية المعنية بمعايير الرقابة الداخلية المنبثقة عن المنظمة وتفعيل ومضاعفة جهودها بتعزيز وترويج المعايير والإرشادات المهنية المعترف بها للرقابة الداخلية بالقطاع العام ، وتطوير نماذج إجراءات ومفاهيم الإبلاغ للرقابة الداخلية وتوسيع مفاهيم إدارة المخاطر.

(2) على المستوى المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبه (الارابوساي):

أن الباحث إذ يثني على مبادرات الأرابوساي بتشجيع البحث العلمي بين الأجهزة الأعضاء في مجالات تناقش القضايا الهامة والمعاصرة يوصي أن يتم تدعيم هذا الجانب من ناحية وبحث أخذ التوصيات التالية في الإعتبار من ناحية أخرى:

أ- تفعيل عملية الترجمة للمعايير والإرشادات والتوصيات الصادرة عن منظمة الأنتوساي أو المنظمات المهنية الدولية والإقليمية وأفضل الممارسات والتجارب الناجحة ونشرها بالوسائل المتاحة ومنها على موقع المنظمة على شبكة الأنترنت ، وكذا مايتعلق بالمعايير والإرشادات والتوصيات الصادرة عن الأرابوساي أو أجهزتها الأعضاء والتجارب الناجحة وبحيث تكون محدثة ومتاحة للإستفادة منها من قبل الأجهزة الأعضاء أو الجهات الحكومية أو الباحثين وغيرهم خاصة المتعلقة منها بالرقابة الداخلية والحوكمة والإفصاح والشفافية.

ب- حث الأجهزة العليا للرقابة المالية الأعضاء على العمل بما يلي في مجال تطوير نظام الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة لرقابتها:

(ب/1) تطوير وتحديث آليات الرقابة وأدلة المراجعة التي تمارسها الأجهزة العليا وفقاً لأفضل الممارسات المهنية والإتجاهات الحديثة للرقابة في ظل التطور التقني ووسائل التكنولوجيا الحديثة وتوفير كافة المقومات اللازمة لهذا الأمر.

(ب/2) توفير الكوادر والكفاءات وتطوير وتدريب مهارات القائم منها لدى أجهزة الرقابة الماليه العليا للقيام بأعمال الرقابة والتقييم لأنظمة الداخلية بالجهات الخاضعة للرقابة ودعمها بكافة الإمكانيات المادية والوسائل الحديثة.

(ب/3) الإسهام الفاعل في مساعدة الجهات الخاضعة للرقابة في تصميم وتطوير وتحديث وتحسين نظام الرقابة الداخلية والضبط الداخلي مما يحد من فرص حدوث الأخطاء والإنحرافات وسهولة إكتشافها فور حدوثها ومعالجتها وبما يمكن كذلك من الاستفاده علي مخرجاتها.

(ب/4) وضع الأطر العامة لتفعيل دور وظيفة المراجعة الداخلية بالجهات الخاضعة للرقابة وضمان إستقلالها وأدائها لأعمالها المناطة بها وفقاً لأفضل الممارسات والإتجاهات الحديثة للمراجعة وإيجاد آلية للتنسيق بين الأجهزة العليا للرقابة وإدارة المراجعة الداخلية ، وكذا ضوابط ومعايير لإختيار القائمين عليها.

(ب/5) المطالبة بإنشاء هيئة مهنية مستقلة للمراجعين الداخليين تمثل مرجعاً مهنيّاً وتنظيماً لوظيفة المراجعة الداخلية بالدول التي تتبعها الأجهزة الأعضاء والتي لم يتم إنشاؤها حتى تاريخه.

(ب/6) دعم إمتلاك الأجهزة الأعضاء لأنظمة إلكترونية للرقابة العامة عبر شبكة إلكترونية تربطها بالأجهزة الخاضعة لرقابتها.

(3) على مستوى الأجهزة العليا للرقابة المالية الأعضاء في الأربوساي:

أ- المساهمة في تطوير وتحديث القواعد التشريعية والنظامية والتعليمات المتعلقة بالرقابة الداخلية وبما يضمن تبني أفضل الممارسات المهنية الحديثة ، وكذا التوئمة مع تقنيات الحاسوب والإتصالات في تطوير أسلوب الأداء الرقابي وإنهاء أي إزدواج وتداخل قائم.

ب- ضرورة إمتلاك أجهزة الرقابة العليا على أنظمة إلكترونية للرقابة العامة والربط الشبكي مع الجهات الخاضعة للرقابة وتوفير قاعدة بيانات متكاملة ومحدثة عنها أولاً بأول.

ج- تبني إستحداث وتطوير وتحديث آليات وموجهات ومعايير وطنية للرقابة الداخلية ووظيفة المراجعة الداخلية وتقويمها وفقاً لأفضل الممارسات المهنية والمعايير الدولية والتوقعات الحكومية وبحيث تضمن وتوفر تأكيد معقول بتحقيق الأهداف الموضوعية وأنها تضيف قيمة للجهات الحكومية وفرص التحسين والإستمرارية.

د- إستمرار تقديم الأجهزة العليا للرقابة المالية لدورها في تقييم نظام الرقابة الداخليه بالجهات الخاضعة لرقابتها و تقديم المقترحات بشأن تحسينها وتطويرها وفقاً للمتطلبات التشريعية وبيئة العمل الرقابي بالدولة وتقديم الدعم الفني والمهني والتنسيق والتعاون مع وحدات المراجعة الداخلية القائمه بتلك الجهات.

هـ- إستمرار أعمال التدريب والتأهيل وتنمية قدرات مراجعي الأجهزة العليا للرقابة في أعمال التقييم لأنظمة الرقابة الداخلية وخاصةً في بيئة إستخدام الحاسوب ووسائل التقنية الحديثة وتوفير كافة الإمكانيات اللازمة لتنفيذ ذلك.

(4) على مستوى الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية:

ضرورة إنهاء كافة المعوقات والمحددات المرتبطة بالبيئة الخارجية أو الداخلية التي تحول دون أداء الجهاز لمهامه ومساهماته الفاعلة في تطوير نظام الرقابة الداخلية بالجهات المشمولة برقابته و الأداء الحكومي ومهنة المحاسبة والمراجعة بالجمهورية بشكل عام ومنها المتعلقة بالجوانب التالية:

أ- العمل على إستكمال الإجراءات اللازمة لإنشاء وتشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة بالجمهورية اليمنية بهدف إرساء أفضل وأحدث الممارسات المهنية الحديثة في مجال المحاسبة والمراجعة ، ويعتبر مرجعاً مهنياً لوحدات المراجعة الداخلية بالجهاز الحكومي والقطاع العام والمختلط ، وإستصدار معايير وطنية للمحاسبة والمراجعة في إطار المعايير المهنية الصادرة عن المنظمة الدولية.

ب- تقديم التوصيات والدراسات التي تمكن من إستكمال تحديث وتطوير التشريعات الرقابية والمالية ومعالجة كافة أوجه القصور والتداخل في الصلاحيات والإختصاصات وتوسيع صلاحيات الجهاز الرقابية وضمان إستقلاليته الكاملة.

ج- العمل على تطوير أداء وأساليب الممارسات الرقابية التي يقوم بها الجهاز بإستخدام الحاسوب وأدلة المراجعة الإرشادية بما يتواءم مع أحدث وأفضل الممارسات المهنية والمعايير الدولية وتتواءم مع الإنتشار الواسع لتقنية المعلومات والإتجاهات الحديثة للرقابة.

د- تفعيل مساهمة الجهاز في تطوير النظام المحاسبي الحكومي والنظام المحاسبي الموحد.

ه- تبني امتلاك الجهاز لأنظمه آليه للرقابه العامه وتوفير قواعد بيانات محدثه عن الجهات الخاضعه للرقابه .

و- إدراج الجهاز ضمن مشروع الربط الشبكي لأنظمة الماليه العامه القائمه والمستحدثه (الأفسس ، إدارة القروض والمنح , نظام المشتريات)و ذلك مع كافة الجهات الخاضعة لرقابته وذات الصلة وتدريب كادره على إستخدام والإستفادة من تلك الأنظمة في أعمال الرقابه.

(5) على مستوى الجهات الخاضعة للرقابه:

أ- ضرورة قيام الإدارة الحكومية بالدول وبالتنسيق مع اجهزة الرقابه الماليه العليا القائمه بها بعملية المراجعة الشاملة للتشريعات واللوائح والضوابط القائمة بها الماليه والرقابية منها والتنظيمية بشكل عام والمتعلقة منها بالرقابه والمراجعة الداخلية بشكل خاص لضمان تحديثها وتطويرها لمواكبة أحداث وأفضل الممارسات الحديثه الصادرة عن المنظمات والهيئة الدولية والإقليمية وبما يضمن كذلك:

- إنهاء الإزدواجية والتداخل في الصلاحيات والإختصاصات في أعمال الرقابه وضمان الإستقلالية وتحسين وضمان الجودة وأثرها.
- تحديد المسؤوليات وتوصيف الوظائف ونشر الوعي بأهمية أعمال الرقابه الماليه ونظام الرقابه الداخليه ووظيفة المراجعة الداخليه وأثرها على الأداء الحكومي.
- أخذ رأي أجهزة الرقابه العليا في مشاريع القوانين والأنظمة الماليه والإدارية قبل إقرارها وكذا مايتعلق بمعايير المحاسبة والمراجعة.

ب- ردم الفجوة بين الروتين الحكومي وتقليل إجراءات الرقابه عن طريق إدخال نظام الحوكمة الإلكترونيه وإستخدام نظام التوثيق الحديث.

المصادر والمراجع

أولاً: التشريعات والقوانين واللوائح والوثائق الرسمية:

م	اليمن
1	القانون رقم (39) لسنة 1992م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية.
2	اللائحة التنفيذية للقانون رقم (39) لسنة 1992م الصادر بالقرار الجمهوري رقم (2) لسنة 1993م بشأن لائحة قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.
3	قرار مجلس الوزراء اليمني رقم (25) لسنة 1986م بشأن إدارة المراجعة الداخلية بالمؤسسات العامة وشركات القطاع العام والمختلط.
4	قرار مجلس الوزراء اليمني رقم (217) لسنة 1999م بشأن الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش بوحدات الجهاز الإداري للدولة.
5	القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط بالجمهورية اليمنية.
6	قرار مجلس الوزراء اليمني رقم (19) لسنة 2012م بشأن دليل إجراءات المراجعة الداخلية.
7	ورقة عمل بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة اليمنية وتقييم البيئة التشريعية والتنظيمية لعمل الجهاز/ الرؤية المستقبلية ومتطلبات التطوير المقدمة لمؤتمر الحوار الوطني ، أبريل 2013م.
8	إعلان نيودلهي للأجهزة العليا للرقابة المالية حول المبادئ الأساسية للإرتقاء بحاسبة فعالة ونظام ملائم للرقابة الداخلية في القطاع الحكومي ، نوفمبر 1994م ، ترجمة نيوان المراقبة بالمملكة العربية السعودية.
9	إرشادات الأنتوساي للحوكمة الجيدة: - رقم (9100) معايير الرقابة الداخلية بالقطاع الحكومي. - رقم (9110) تعليمات متعلقة بالتقارير حول فعالية الرقابة الداخلية. - رقم (9120) الرقابة الداخلية دليل بالمساءلة بحسابات الإدارة العامة. - رقم (9130) معلومات إضافية حول إدارة المخاطر. - رقم (9140) إستقلالية التدقيق الداخلي بالقطاع العام. - رقم (9150) التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة والمدققين الداخليين.
10	المعيار (ISSAI – 12) قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية وإحداث الفارق في حياة المواطنين.
11	المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة (1) إعلان ليما ، القسم (3) الرقابة الداخلية والخارجية.
12	المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة (1260) الإتصال مع الجهات المسؤولة عن الحوكمة.
13	المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة (1265) إيلاغ المسؤولين عن الحوكمة والإدارة عن الرقابة الداخلية.
14	المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة (1610) إرشادات الرقابة المالية - إعتبرات خاصة - إستخدام عمل المدققين الداخليين.
15	قواعد الرقابة للأجهزة العليا للرقابة المالية بدول مجلس التعاون الخليجي ، 2008م.
16	وثائق المؤتمر السابع للأنتوساي ، مونتريال ، كندا ، 1971م.
17	النظام الأساسي للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، 1983م.
18	تقارير الإنجاز لمشروع تحديث المالية العامة 2012/2011م ، 2013/2014م وحتى 2014/6/30م.

ثانياً: الكتب العربية:

1	عبدالفتاح الصحن + حسن أحمد عبيد + شريفه علي حسن ، أسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعي
---	--

	الحديث الإسكندرية ، مصر ، 2007م.
2	محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري المعايير والقواعد ، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية ، مصر ، 2007م.
3	عبدالفتاح الصحن وآخرون ، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2008م.
4	عبدالفتاح الصحن + رزق السوافيري ، (الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية) ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2008م.
5	توماس ، ولیم ، أمرسون هنكي ، (المراجعة بين النظرية والتدقيق) ، ترجمة: أحمد حامد الحاج ، دار المريخ للنشر والطباعة ، الرياض ، السعودية ، 2009م.
6	السوافيري ، فتحي رزق ، عبدالفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، (الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية) ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية ، 2002م.
7	علي ، عبد الوهاب نصر ، (موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة) ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2009م.
8	زيد هاشم ، أيوب لقمان ، مفهوم الرقابة الداخلية وأهميته في المؤسسات الحكومية ، مجلة تنمية الراقدين ، العدد (48) ، جامعة الموصل ، 1996م.
9	زكريا فريد عبدالفتاح وآخرون ، دليل كتابة الرسائل الجامعية ، كلية الإقتصاد والإدارة ، جامعة الملك عبدالعزيز ، جدة ، المملكة العربية السعودية.
10	الصبان وآخرون ، (الرقابة الداخلية مدخل تطبيقي) ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 1996م.
11	عثمان ، عبدالرزاق محمد ، (أصول التدقيق والرقابة الداخلية) ، دار الكتب ، الموصل ، العراق ، 1999م.
12	أمين السيد ، (التطورات الحديثة في المراجعة) ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008م.
13	خالد أمين ، (علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية) ، دار الأوائل للطباعة ، عمان ، الأردن ، 2000م.
14	التهامي طواهري ، مسعود صدقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2005م.
15	طارق عبدالعال ، (موسوعة معايير المراجعة) ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2006م.
16	ستيفن ، مارك ، (نظم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات) ، ترجمة: كمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، 2002م.
17	علي محمد الجرجاني ، التعريفات ، دار الكتب العملية ، بيروت ، لبنان ، 1983م.
18	مجد الدين الفيروز آبادي ، القاموس المحيط ، الطبعة ، دار المعرفة ، بيروت ، لبنان ، 2007م.

ثالثاً: الدوريات والبحوث والدراسات:

1	الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية (1995م) ، (تقويم نظم الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة) ، ورقة قطرية مقدمة إلى الدورة العادية الخامسة للجمعية العامة للأرابوساي ، المنعقد في بيروت ، حزيران.
2	ديوان الماقبة العامة بالمملكة العربية السعودية (1995م) ، (تقويم نظم الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة) ، ورقة قطرية مقدمة إلى الدورة العادية الخامسة للجمعية العامة للأرابوساي ، المنعقد في بيروت ، حزيران.
3	مجلة الرقابة الشاملة الصادرة عن الارابوساي ، توصيات الجمعية العامة الخامسة للأرابوساي للموضوعات الفنية ، الموضوع الأول (تقويم نظم الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة ، العدد

	1995/122م.
4	حسين ، ماهر ، سامي ، (دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية) ، بحث منشور ، مجلة تشرين للدراسات والبحوث - سلسلة العلوم الاقتصادية ، المجلة (28) العدد 2/2006م.
5	إيمان مؤيد ، (تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج (COSO)) ، بحث منشور ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، المجلة (19) العدد (7).
6	عبدالله عقله ، وليد زكريا ، (العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بالوزارات الأردنية) ، دراسة منشورة ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلة (7) العدد (4) 2011م.
7	إنجاز اللجنة الفرعية لمعايير الرقابة الداخلية التابعة للأناتوساي - المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية - يوليو 2013م.
8	ريموند هلايل ، غالب المصري: (تطبيق إدارة المخاطر بالقطاع الحكومي) ، مجلة المدقق الداخلي: الشرق الأوسط ، مارس 2014م.
9	محمد مطهر ، (دور أجهزة الرقابة المالية العليا في تطوير النظام المحاسبي) ، بحث منشور ، مجلة الاقتصاد الإسلامي ، 2014م.
10	سيروان عدنان الزهاوي ، (الرقابة المالية علي تنفيذ الموازنه) ، بحث منشور مجلس النواب ، جمهورية العراق ، 2008م.

رابعاً: الرسائل والأطاريح:

1	وجدان علي أحمد ، (دور الرقابة الداخلية والخارجية في تحسين أداء المؤسسة) ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، الجزائر ، 2010/2009م.
2	رامي أحمد فروانه ، تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية ، رسالة ماجستير محاسبة ، جامعة الأزهر ، غزة ، فلسطين ، 2011م.
3	مبارك الدوسري ، (تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة بدولة الكويت) ، رسالة ماجستير بالمحاسبة ، بحث منشور ، كلية إدارة الأعمال جامعة الشرق الأوسط ، الكويت ، 2010/2011م.
4	محمد علي الجابري ، (تقييم دور المدقق الداخلي في فاعلية نظام الرقابة الداخلية) ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، بحث منشور ، الأكاديمية العربية للعلوم المصرفية - صنعاء ، اليمن ، 1435هـ - 2014م.
5	ماجد محمد سليم ، (تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية على المؤسسات الحكومية) ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، بحث منشور ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية بغزة ، 1427هـ - 2014م.
6	سعيد يوسف كلاب ، (واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي) ، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال ، بحث منشور ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية غزة ، 1425هـ - 2004م.
7	محسن بابقي ، (مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية) ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، بحث منشور ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، 1423هـ ، 2002م.